

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA PRÁVA

Harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii

Harmonization of Value Added Tax in the European Union

Student: Nikola Fischerová

Vedoucí bakalářské práce: prof. JUDr. Vladimír Týč, CSc.

Ostrava 2012

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra práva

Zadání bakalářské práce

Student: **Nikola Fischerová**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6208R011 Ekonomika a právo v podnikání
Téma: **Harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii**
Harmonization of Value Added Tax in the European Union

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Teoretický úvod do daňové problematiky a smysl daňové harmonizace v Evropské unii
 3. Harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii
 4. Vliv harmonizace daně z přidané hodnoty na Českou republiku po vstupu do Evropské unie
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:


BERGER, W., C. KINDL a M. WAKOUNIG. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty praktický komentář*. 1. vyd. Praha: 1.VOX, 2010. 736 s. ISBN 978-80-86324-83-8.
NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 318 s. ISBN 978-80-7357-695-0.
ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU se základními judikáty SD EU včetně zapracování Lisabonské smlouvy a novelizací směrnice 2006/112/ES*. 4.vyd. Praha: Linde, 2010. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **prof. JUDr. Vladimír Týč, CSc.**

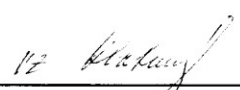
Datum zadání: 25.11.2011

Datum odevzdání: 11.05.2012



JUDr. Bohuslav Halfar
vedoucí katedry





prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně a uvedla jsem veškerou použitou literaturu a další prameny.“

V Ostravě dne 11. 5. 2012

.....

Nikola Fischerová

Obsah

1. Úvod	5
2. Teoretický úvod do daňové problematiky a smysl daňové harmonizace v Evropské unii	7
2.1. Teoretický úvod do daňové problematiky	7
2.2. Vymezení pojmu daně	7
2.3. Vymezení funkce daní	8
2.4. Členění daní podle vazby na důchod poplatníka	9
2.5. Nepřímé daně	10
2.6. Daň z přidané hodnoty	11
2.6.1. Mechanismus fungování daně z přidané hodnoty	12
2.6.2. Předmět daně z přidané hodnoty	13
2.6.3. Daňové subjekty	14
2.7. Smysl daňové harmonizace v Evropské unii	17
3. Harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii	20
3.1. Všeobecný úvod do problematiky harmonizace DPH	20
3.1.1 Definice harmonizace	20
3.1.2 Členění harmonizace	20
3.1.3 Metody harmonizace v EU	22
3.1.5. Vymezení pojmu daňová koordinace	23
3.2. Harmonizační proces DPH v EU	23
3.2.1. Přejít od daně z obrátu k dani z přidané hodnoty	24
3.2.2. Principy zdaňování – stát původu versus stát určení	26
3.3. Legislativa upravující harmonizace DPH v EU	28
3.3.1. První až pátá směrnice	28
3.3.2. Přelomová Šestá směrnice	29
3.3.3. Od Šesté směrnice k „Recastu“	30

3.3.4. „Recast“ a doplňující směrnice	32
3.4. Harmonizace sazeb daně z přidané hodnoty	36
3.5. Daňová administrativa a spolupráce	40
3.6. Směr harmonizace DPH	42
4. Vliv harmonizace daně z přidané hodnoty na Českou republiku po vstupu do Evropské unie	44
4.1. Vstup České republiky do Evropské unie	44
4.2. Cíle harmonizace DPH v ČR.....	44
4.3. Výjimky a odchylky udělené ČR po vstupu do EU	45
4.4. Vybrané změny v DPH po vstupu do EU.....	48
4.5. Příklad z praxe.....	49
4.6. Nové daňové pojmy v zákoně o DPH, po přistoupení do EU.....	50
4.7. Chyby a problémy při harmonizaci	52
5. Závěr	53
Seznam použité literatury	55
Seznam zkratk	57
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	58
Seznam příloh.....	59

1. Úvod

„*Nic není na tomto světě jistějšího, než smrt a daně,*“ pronesl americký politik a spisovatel Benjamin Franklin a jeho slova platí i dnes, o 300 let později. Už v jeho dobách lidé odváděli daně do státních, v mnoha zemích ještě královských, pokladen. Tento princip se od těch dob moc nezměnil, ale daně a daňová teorie prošla obrovským vývojem.

Daně jsou nejdůležitějším a také největším příjmem do veřejných rozpočtů států, tuto skutečnost si uvědomila také Evropská unie i pro ni se jedná o významný příjem do evropské pokladny. Právě Evropská unie se rozhodla provést regulaci daňového systému pro všechny své členské země. Procesu daňových úprav neunikla oblast jak přímých, tak i nepřímých daní. A problematice harmonizace nepřímých daní, konkrétně na daň z přidané hodnoty je tato práce zaměřena.

Proces harmonizace daně z přidané hodnoty je dlouhodobou záležitostí, která ještě v dnešní době není zcela dokončena. Nejen časová náročnost, ale také legislativní úpravy, schopnost a rychlost zemí Evropské unie se přizpůsobit, celý proces komplikuje.

Bakalářská práce je rozdělena do tří částí, v první části se zaměříme na teoretický úvod do problematiky, na definování základních pojmů a členění daní. V závěru první kapitoly si objasníme smysl a důvody, které vedly Evropskou unii k rozhodnutí harmonizovat oblast daní.

Druhá část je orientována na samotný proces harmonizace. V úvodu se seznámíme s pojmy, jež nám pomohou osvětlit, co vlastně harmonizace znamená. Velká pozornost bude věnována legislativě, prostřednictvím které byl proces harmonizace daně z přidané hodnoty realizován. Rozebereme nejdůležitější směrnice vydané od roku 1967. Detailněji se zaměříme na dvě stěžejní směrnice, první z nich bude směrnice č. 77/388/EHS neboli tzv. Šestá směrnice a druhá směrnice č. 2006/112/ES neboli tzv. Recast Šesté směrnice. Samostatně se budeme věnovat legislativě harmonizující daňové sazby na území Evropské unie.

Vlivu harmonizace na Českou republiku po vstupu do Evropské unie bude věnována třetí část této práce. Představíme si cíle, kterých chtěla Česká republika harmonizací dosáhnout a poukážeme na chyby a nedostatky provázející harmonizaci

v ČR. Naše pozornost budu zaměřena i na výjimky a odchylky v oblasti daně z přidané hodnoty, které po vstupu mohla Česká republika využívat oproti ostatním členským státům. Na příkladu reálného podnikatelského subjektu si ukážeme, s jakými komplikacemi se musel vypořádat po změně národních daňových předpisů.

Cílem této práce je, představit komplexně proces harmonizace daně z přidané hodnoty. Vysvětlit, jak složitým vývojem daň z přidané hodnoty prošla od roku 1967, kdy byla vydána první směrnice zaměřená na úpravu daně z přidané hodnoty, až do současnosti. Vytknout stěžejní momenty v procesu harmonizace a upozornit na ně.

2. Teoretický úvod do daňové problematiky a smysl daňové harmonizace v Evropské unii

Tato kapitola je rozdělena do dvou stěžejních částí, tou první je samotný úvod do daňové problematiky a druhá část je věnována objasnění smyslu daňové harmonizace v Evropské unii. Poukážeme na to, proč pro Evropskou unii je harmonizace, tak důležitá.

2.1. Teoretický úvod do daňové problematiky

Smyslem této kapitoly je uvedení základních pojmů z oblasti daní a daňové teorie, které souvisí s danou problematikou. Vysvětlíme si samotný pojem daně, funkce daní, ukážeme si základní členění daní a samozřejmě vymezíme pojmy nepřímé daně a DPH.

2.2. Vymezení pojmu daně

Obecnou definicí je daň vymezena jako povinná, nenávratná, zákonem stanovená platba do veřejného rozpočtu. Jedná se o platbu neúčelovou a neekvivalentní, která může být vybírána opakovaně v pravidelných časových intervalech nebo nepravidelně, pouze v určitých situacích (příkladem takové situace může být převod nemovitosti a s tím související daň z převodu nemovitosti).¹

Neúčelovost daní znamená, že vybrané peníze od plátců nemají přesně určený cíl, na který budou využity, jsou hromadně přesunuty do veřejného rozpočtu², kde dojde k jejich rozdělení. Plátce daně nemůže ovlivnit, na jaké účely bude jím placená daň využita.

I když plátce daně splní svou daňovou povinnost a daň odvede do veřejného rozpočtu, nikde není definována přesná protihodnota, kterou by za tuto platbu měl obdržet. Zde se objevuje tzv. neekvivalentnost daní. V souvislosti s neekvivalentností, můžeme hovořit o principu solidarity, protože i poplatník, který nesplní svou daňovou povinnost a tedy nic neodvede státu, může využívat služeb, které jsou hrazeny z veřejných rozpočtů, stejně jako poplatník, který vše a řádně odvedl.

¹KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. s. 15-16 . ISBN 978-80-7357-574-8.

² Veřejný rozpočet můžeme označit, jako peněžní fond založený na principu příjmů a výdajů. Nejdůležitějším oblastí ze soustavy veřejných rozpočtů je státní rozpočet, do kterého je přiděleno nejvíce peněz, dále jsou zde rozpočty obcí a krajů.

2.3. Vymezení funkce daní

Daně mají čtyři hlavní funkce:

- funkci fiskální,
- funkci alokační,
- funkci redistribuční,
- funkci stabilizační.³

Podstatou fiskální funkce je získávání peněžních prostředků do veřejných rozpočtů od plátců. Z těchto rozpočtů jsou dále financovány veřejné statky. Jedná se o historicky nejstarší funkci a také nejdůležitější. Např. v České republice tvoří daně více než 90% veřejného rozpočtu. Dalšími příjmy do veřejného rozpočtu jsou cla, poplatky, půjčky a dobrovolné dary.

V případě, že nedochází ke správné alokaci zdrojů, uplatňuje se funkce alokační. Ta má za úkol, zajistí vložení finančních prostředků do veřejných sfér, kde jich je málo, nebo naopak odebrání prostředků z oblastí, kde je jich dostatek.

Společnost nepovažuje rozdělení důchodů a bohatství vzniklých fungováním trhu za spravedlivé a proto zde nastupuje redistribuční funkce, která má za úkol zmírnit rozdíly v důchodech subjektů. Pomocí daní je část důchodů přesunuta od bohatých k chudším osobám.

Ke zmírnění cyklických výkyvů v ekonomice, slouží funkce stabilizační. Využívá se k dosažení dostatečné zaměstnanosti nebo cenové stability. V období kdy se ekonomice daří a důchody rostou, je možné pomocí vyšších daní odčerpat větší množství finančních prostředků, které budou sloužit jako rezerva. Naopak v případě, že ekonomika stagnuje, je možné pomocí výběru nižších daní ekonomiku opět probudit. Využívání stabilizační funkce závisí na ekonomické politice státu.

³ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. s. 15-16. ISBN 978-80-7357-574-8.

2.4. Členění daní podle vazby na důchod poplatníka

Jedná se o nejzákladnější a veřejnosti pravděpodobně nejznámější členění. Daně, jsou z tohoto pohledu rozděleny na daně:

- přímé
- nepřímé.⁴

Daně přímé poplatník platí přímo do veřejných rozpočtů ze svého důchodu. Není zde možnost převést daňovou povinnost na jiný subjekt. Mohou nastat situace, kdy jsou daně přímé odváděny někým jiným než samotným plátcem.⁵ Daně přímé jsou dále rozděleny na daně důchodové a daně majetkové. Mezi důchodové daně řadíme v daň z příjmu fyzických osob a daň z příjmu právnických osob. A mezi daně majetkové jsou zařazeny daň z nemovitosti, daň dědická, daň z převodu nemovitosti a daň silniční.

Jestliže u přímých daní platí subjekt daň přímo ze svého důchodu, u daní nepřímých je subjekt platí nepřímo. Daň nepřímá se projevuje prostřednictvím navýšení ceny zboží a služeb.

U nepřímých daní je třeba uvést dva důležité pojmy a to plátce a poplatník daně. U daně přímé se setkáváme pouze s označením poplatník daně. Poplatník je subjekt, z jehož peněz je daň placena. Plátce je subjekt, který je povinen daň odvést státu. V praxi to znamená, že poplatník nakoupí zboží, ale daň odvádí státu obchodník, u kterého je zboží nakoupeno, ten vystupuje v pozici plátce.

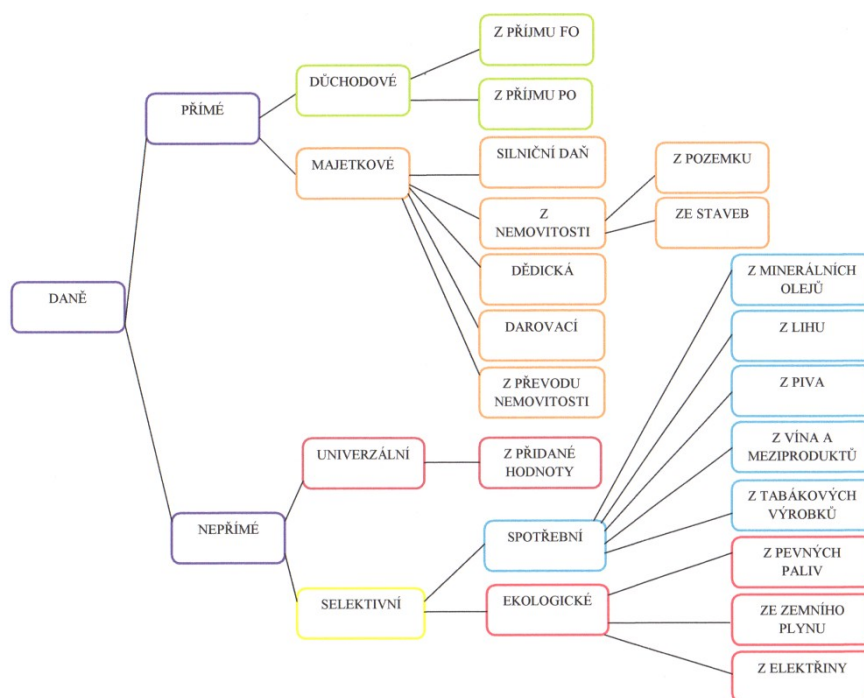
Nepřímé daně můžeme rozdělit na daně univerzální a selektivní. Daň univerzální se vztahuje na všechny druhy zboží a služeb, do této daně zahrnujeme DPH. Daň selektivní zatěžuje pouze určité druhy zboží.

Uvedené rozdělení vychází ze soustavy daní používané v České republice. Graficky znázorněné členění přímých a nepřímých daní je uvedeno v obr. 2.1.

⁴ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. s. 20. ISBN 978-80-7357-574-8.

⁵ Taková situace se nejčastěji objevuje v případě odvodu daně z příjmu fyzických osob, kdy je poplatník je zaměstnancem a daň za něj odvádí jeho zaměstnavatel.

Obr. 2.1. Grafické znázornění rozdělení daní přímých a nepřímých v ČR.⁶



2.5. Nepřímé daně

Nepřímé daně jsou zahrnuty v ceně zboží nebo služeb, které poplatník nakupuje. Samotný poplatník, ale není povinen daň odvést státu, tato povinnost je zákonem stanovena plátcí daně, tedy obchodníkovi, který zboží nebo službu prodává. Daně nepřímé se od daní přímých liší tím, že nezdaňují příjmy poplatníka, ale jeho spotřebu.

Daně nepřímé klasifikujeme na:

- univerzální (všeobecné) nepřímé daně,
- selektivní nepřímé daně (akcízy).

Mezi univerzální daně řadíme daň z přidané hodnoty a za selektivní daně považujeme daň spotřební a daně ekologické.

⁶ Vlastní zpracování

Nepřímé daně mají velký význam pro veřejný rozpočet, až dvě třetiny veřejného rozpočtu tvoří nepřímé daně. Daň z přidané hodnoty spravuje daňová správa, daň spotřební a daně ekologické pak spravuje celní správa.

Na daních v ČR bylo v roce 2011 vybráno 557 945 mil. Kč z toho 277 889 mil. Kč na DPH⁷. V příloze č. 2. je znázorněn vývoj inkasa DPH v ČR v letech 1993-2011.

2.6. Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je:

- nepřímá,
- spotřební,
- universální (platí ji téměř všichni při nákupu zboží a služeb),
- vícestupňová (daň uplatňovaná na každém stupni, od prvovýroby až po prodej),
- sazbou určená (v ČR jsou 2 sazby, základní a snížená),
- obligatorní daň (nelze se jí vyhnout).⁸

S prvním konceptem daně z přidané hodnoty přišel už v roce 1918 německý průmyslník Dr. Vilhelm von Siemense. Avšak samotná daň z přidané hodnoty vznikla až v roce 1954 ve Francii pod názvem „*Taxe sur la valeur ajoutée*“. Za jejího zakladatele je považován náměstek ředitele Generálního ředitelství pro daně ing. Maurice Lauré. Daň z přidané hodnoty byla z počátku zaměřena jen na velké podniky, ale postupem času byla rozšířena na všechny sektory ve Francii.⁹

Od 1. 1. 1987 je daň z přidané hodnoty jediná všeobecná nepřímá daň, která je ve všech státech Evropské unie.

V České republice byla daň z přidané hodnoty zavedena 1. 1. 1993 zákonem č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, který byl v důsledku vstupu České republiky do Evropské unie 1.5. 2004 nahrazen zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

⁷ MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. MFČR: Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993-2011[online]. [cit. 1. 3. 2012]. Dostupné z: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/13879.html?year=0>

⁸ WERDAN, Pavel Beer. Proces harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii. *Acta academica karviniensia*. 2010, č. 1, s. 9. ISSN 1212-415X

⁹ WIKIPEDIE, THE FREE ENCYCLOPEDIA. *Value added tax*. [online]. [cit. 15. 3. 2012]. Dostupné z: http://en.wikipedia.org/wiki/Value_added_tax

Zhruba 150 zemí světa uplatňuje daň z přidané hodnoty, včetně všech zemí Evropské unie.

2.6.1. Mechanismus fungování daně z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je považována za jednu z nejsložitějších daní. DPH odvádí daňové subjekty, které jsou registrovány jako plátcí DPH. Daň se vybírá po částech v jednotlivých fázích výroby a odbytu zboží, nemovitostí a při poskytování služeb. Mechanismus DPH spočívá v tom, že daň se odvádí jen z rozdílu mezi daní na vstupu a daní na výstupu přesněji řečeno, její výše vychází z toho, o kolik se zvýší cena zboží mezi touto daní na vstupu a daní na výstupu, tedy kolik se k hodnotě zboží přidá. Jestliže daň na výstupu za příslušné zdaňovací období převyšuje odpočet daně, vzniká plátcí vlastní daňová povinnost. V případě, že odpočet daně za příslušné zdaňovací období převyší daň na výstupu, vznikne plátcí nadměrný odpočet.¹⁰

V případě vlastní daňové povinnosti plátce daň odvádí do veřejného rozpočtu. V situaci kdy vznikne nadměrný daňový odpočet, je plátcí nadměrně odvedená částka vrácena správcem daně.

Aby byl mechanismus fungování DPH lépe pochopitelný, vysvětlíme si jej na příkladu. Představme si zemědělce, který prodává mléko mlékárně za výkupní cenu 8 Kč/l. Mlékárna zpracované mléko dál prodá do velkoobchodu a z velkoobchodu je mléko dál prodáno do maloobchodu a zde si mléko zakoupí koncový spotřebitel. Na každém stupni distribučního řetězce je k původní ceně přidána přidaná hodnota.

Zaměříme se na mlékárnu, ta od zemědělce odkoupila 1 l mléka za 8 Kč a k této ceně přidala přidanou hodnotu ve výši 2 Kč, tedy cena bez DPH je 10 Kč. Daň z přidané hodnoty z 10 Kč činí 1,4 Kč. 1,4 Kč je z pohledu mlékárny považována za daň na výstupu. Mlékárna daň na výstupu ve výši 1,4 Kč sníží o daň na vstupu ve výši 1,12 Kč a její daňový odvod do veřejného rozpočtu bude ve výši 0,28 Kč. Za daň na vstupu považujeme daň, která byla součástí ceny, za kterou mlékárna odkupovala mléko od zemědělce. Výsledná cena, za kterou byl 1 l mléka odkoupen činila 9,12 Kč, z toho 8 Kč byl zisk pro zemědělce a 1,12 Kč byla daň z přidané hodnoty.

¹⁰ HAVEL, Tomáš. *Meritum Daň z přidané hodnoty 2011*. 8.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. s. 5. ISBN 978-80-7357-622-6.

Tab. 2.1. Mechanismus fungování DPH¹¹

	Cena bez DPH + přidaná hodnota v Kč	Cena celkem bez DPH V Kč	DPH 14 % V Kč	Cena celkem V Kč	Výpočet odvodu V Kč	Odvod do veřejného rozpočtu v Kč
Zemědělec	8 + 0	8	1,12	9,12	-	1,12
Mlékárna	8 + 2	10	1,4	11,4	1,4 - 1,12	0,28
Velkoobchod	10 + 4	14	1,96	15,96	1,96 - 1,4	0,56
Maloobchod	14 + 6	20	2,8	22,8	2,8 - 1,96	0,84

2.6.2. Předmět daně z přidané hodnoty

§ 2 zákona č. 235/ 2004 Sb. o dani z přidané hodnoty definuje předmět DPH takto, předmětem daně je:

- dodání zboží nebo převod nemovitosti za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- poskytnutí zboží za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplaty, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplaty osobou nepovinnou k dani,
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

¹¹ Vlastní zpracování

Předmětem daně z přidané hodnoty podle § 2 zákona 235/ 2004 Sb. není:

- pořízení zboží z jiného členského státu, s výjimkou pořízení nového dopravního prostředku nebo zboží, které je předmětem spotřební daně,
- dále předmětem daně není pořízení zboží z jiného členského státu, jestliže by dodání tohoto zboží bylo v tuzemsku osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. Jednalo by se o osvobození ve zvláštních případech, např. od daně je osvobozeno dodání zboží pro zásobení lodí, které jsou využívány k plavbě po volném moři a přepravujících osoby za úplatu nebo používaných k obchodní, průmyslové nebo rybářské činnosti, (§ 68 odst. 1 písmene a zákona č. 235/2004 Sb.)
- předmětem daně není ani pořízení zboží z jiného členského státu osobou osvobozenou od uplatňování daně nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud celková hodnota pořízeného zboží v běžném kalendářním roce nepřekročila částku 326 000 Kč a tato částka nebyla překročena ani v roce minulém,
- za předmět daně nepovažujeme pořízení použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti při dodání obchodníkem z jiného členského státu, pokud je dodání tohoto zboží předmětem s použitím zvláštního režimu v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy tohoto zboží (§ 2 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb.).

2.6.3. Daňové subjekty

Nyní si vymezíme pojem daňový subjekt, opět budeme vycházet ze zákona o dani z přidané hodnoty. Naši pozornost zaměříme na tři hlavní daňové subjekty a to na osoby povinné k dani, osoby osvobozené od daně a plátce daně. V krátkosti si pak vysvětlíme zbývající subjekty, kteří se v zákoně vyskytují, jsou jimi osoby registrované v jiném členském státě, zahraniční osoby povinné k dani a osoby identifikované k dani.

Prvním daňovým subjektem je **osoba povinná k dani**, kterou vysvětluje § 5 zákona č. 235/ 2004 Sb. takto, jedná se o fyzickou nebo právnickou osobu, která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti např. příspěvkové organizace.

V souvislosti s ekonomickou činností je třeba zmínit, že ekonomická činnost je taková, která je vykonávána za účelem zisku. § 5 odst. 2. Definuje ekonomickou činnost jako soustavnou činnost výrobců, obchodníků, osob poskytujících služby, zemědělců, soustavnou činnost vykonávanou podle zvláštních právních předpisů, jako jsou lékaři, právníci atd. Zákon však neuvádí, že k ekonomické činnosti je třeba platné oprávnění k provozování činnosti na základě zvláštních právních předpisů nebo živnostenského oprávnění. Z čehož vyplývá, že osobou povinnou k dani je i osoba, která svou ekonomickou činnost vykonává tzv. na černo, tedy bez potřebného platného oprávnění či osvědčení.

Osoba povinná k dani je buď osobou osvobozenou od uplatňování daně, nebo plátcem daně.

Nyní se pojďme věnovat **osobě osvobozené od uplatňování daně**. Osoba osvobozená od uplatňování daně je osoba povinná k dani, které má sídlo nebo místo podnikání v tuzemsku, jejichž obrat nepřesáhl za nejvýše 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč.¹² § 94 zákona 235/2004 Sb. uvádí řadu výjimek, které rozšiřují výše uvedenou definici a vymezují situace, kdy se osoba povinná k dani, která nedosahuje daného obratu, musí nebo může stát plátcem daně.

Je důležité v této části zmínit pojem obrat. Úprava pojmu obrat je obsahem §6. odst. 3 zákona 235/ 2004 Sb., zde je obrat definován „jako obecný souhrn úplat bez daně, včetně dotací k ceně, která osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží, převod nemovitosti a poskytnutí služeb, s místem plnění v tuzemsku. Jedná se o úplatu:

- za zdanitelná plnění,
- plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně nebo
- plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až § 56¹³, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.

¹² Česká republika si v přístupové smlouvě do Evropské unie vyjednala výši obratu 1 000 000 Kč, která byla stanovena v návaznosti na trvalou výjimku 35 000 EUR pro registraci plátců.

¹³ § 54 finanční činnost, § 55 pojišťovací činnost, § 56 převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení.

Do obratu se nezahrnuje úplata z prodeje dlouhodobého majetku.

Třetím důležitým subjektem je **plátce daně**. Plátcem daně se stává osoba povinná k dani ze zákona nebo dobrovolně. Uvedme si několik možností, jak se osoba povinná k dani stane plátcem.

Jednou z nejčastějších možností je, že osoba povinná k dani, která má sídlo nebo místo podnikání v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 kalendářních měsíců přesáhl částku 1 000 000 Kč, se stane plátcem daně od 1. dne 3. měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se plátcem z nějakého jiného důvodu už dřív.

Plátcem daně se stává i osoba povinná k dani v případě, že pořizuje zboží z jiného členského státu od osoby registrované k dani, překročili v kalendářním roce hodnotu 326 000 Kč. Pak se osoba, která pořídila předmětné zboží, stává plátcem daně z přidané hodnoty ke dni, ve kterém překročila danou hodnotu. Přihlášku k registraci je osoba povinná k dani podat do 15 dnů ode dne, ve kterém se stala plátcem daně.

Registrovat se jako plátce daně se může osoba povinná k dani rozhodnout i dobrovolně. Může to udělat v případě, kdy nepřekročí zákonem stanovený obrat 1 000 000 Kč. Podat přihlášku k registraci může daňový subjekt, kdykoliv v průběhu roku, plátcem se pak stává ode dne účinnosti uvedené správcem daně na osvědčení o registraci. Pro registraci se většinou rozhodnou osoby povinné k dani, protože jejich dodavatelé jsou plátcí daně nebo prodávají zboží či poskytují služby vyskytující se ve snížené sazbě daně.

§ 94 zákon 235/2004 Sb. vymezuje další způsoby, jak se osoba povinná k dani může nebo musí stát plátcem daně.

Nyní se pojďme věnovat zbývajícím subjektům vyskytujících se v ZDPH. Osoba, které bylo přiděleno daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty v rámci obchodování mezi členskými státy, je označována jako **osoba registrované k dani v jiném členském státě**. Většinou je osoba registrovaná jako plátce DPH v jiném členském státě (§4 zákona č. 235/2004 Sb.).

Dalším subjektem, který se objevuje v ZDPH je **zahraniční osoba povinná k dani**, ta je v zákoně označená jako osoba zahraniční, která nemá na území Evropské unie sídlo, místo podnikání ani místo pobytu (§4 zákona č. 235/2004 Sb.).

Osoba identifikovaná k dani je poslední ze subjektů, kterým se v této části budeme věnovat. Jedná se o právnickou osobu nepovinnou k dani, tedy právnickou osobu, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání a neuskutečňuje ekonomickou činnost v tuzemsku, která pořízuje zboží z jiného členského státu a hodnota pořízeného zboží bez daně v běžném kalendářním roce překročí částku 326 000 Kč. Osobou identifikovanou k dani se tato osoba stává dnem, ve kterém došlo k překročení této částky. Do 15 dnů od překročení stanovené částky je osoba povinna podat místně příslušnému správci daně přihlášku k registraci.¹⁴

2.7. Smysl daňové harmonizace v Evropské unii

Jak už bylo předesláno v úvodu, tato kapitola je rozdělena do dvou hlavních částí. Právě jsme dospěli do oné druhé části, která je věnována smyslu a důvodům daňové harmonizace v Evropské unii.

Už v 60. letech, kdy probíhaly snahy o integraci Evropských společenství, byla harmonizace daňových systémů diskutovaným tématem. Prvotní plány k daňové harmonizaci byly velice ambiciózní. Byla navrhována jak strukturální harmonizace, tak i harmonizace daňových sazeb. Postupem času se však ukázalo, že prvotní ambice byly poněkud přehnané. Po několika selhání implementace harmonizačních opatření, se pozornost Evropské komise v souvislosti s daňovou harmonizací začala ubírat směrem k jednotnému vnitřnímu trhu. Evropská komise došla k názoru, že je třeba harmonizaci využít jako nástroj, kterým bude zajištěno hladké fungování jednotného vnitřního trhu. Došlo k odklonu od původního cíle provést celkovou harmonizaci a pozornost byla směřována k dílčí harmonizaci, tedy k harmonizaci ustanovení, která bránila k hladkému fungování vnitřního trhu.

Dne 25. 3. 1957 byla podepsána jedna z tzv. Římských smluv a to smlouva o Evropském hospodářském společenství, už v této smlouvě je harmonizaci daní věnována pozornost. Šestice zakládajících států¹⁵ si v článku 2 smlouvy o EHS klade

¹⁴ HAVEL, Tomáš. *Meritum Daň z přidané hodnoty 2011*. 8.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. s. 28. ISBN 978-80-7357-622-6.

¹⁵ Francie, Itálie, Německo, Belgie, Nizozemí, Lucembursko

za cíl „vytvořit společný trh a postupným odstraňováním rozdílů mezi hospodářskými politikami členských států podporovat harmonický rozvoj hospodářských činností ve Společenství, nepřetržitý a vyvážený růst, vyšší stabilitu, rychlejší zvyšování životní úrovně a užší kontakty mezi členskými státy.“

Výše zmiňovaný společný trh, označovaný také jako jednotný vnitřní trh, je definován jako prostor bez vnitřních hranic, v rámci nějž je zaručen volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu.

Ve smlouvě o EHS z roku 1957 je několik článků věnovaných úpravě nepřímých daní. V kapitole číslo 2 s názvem Daňová ustanovení jsou to články 110 až 113 a články 114 až 117 v kapitole číslo 3 Sbližování právních předpisů¹⁶. Oblasti přímých daní je věnována velmi malá pozornost, důvodem je strach z omezení suverenity jednotlivých členských států vyvolaný harmonizací přímých daní.

Článek 110 říká, že zboží z jiných členských států nebude znevýhodněno oproti domácímu zboží a bude zatíženo stejnou daní jako zboží domácí. Vlády nesmějí diskriminovat dovážené zboží. Cílem tohoto článku je daňová neutralita.

Článek 111 zakazuje zvýhodňování domácích výrobků při vývozu. „Navrácení daní vnitrostátních, nesmí být vyšší než vnitrostátní daně, kterým byly výrobky přímo nebo nepřímo podrobeny.“

Článek 112 ustanovuje, že osvobození od daně a navrácení daně při vývozu do jiných členských států, je možné jen pokud zamýšlená opatření na omezenou dobu předem chválila Rada na návrh Komise.

Článek 113 zavádí jednomyslné přijetí ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se nepřímých daní Radou, která tak činní zvláštním legislativním postupem, po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem.

3. kapitola smlouvy o EHS nese název Sbližování právních předpisů a obsahuje články 114 až 117. Obsahem těchto článků je začlenění harmonizace do právních předpisů.

¹⁶ V původní smlouvě o EHS bylo použito jiné číslování článků, zde je použito aktuálního přečíslování, které vychází ze Smlouvy o fungování Evropské unie z roku 2009.

Článek 114 říká, že Rada a Evropský parlament použitím řádného legislativního postupu po konzultaci s Hospodářským a sociálním výborem přijímá opatření ke sbližování právních a správních předpisů členských států, za účelem vytvoření vnitřního trhu.

Článek 115 zakotvuje jednomyslné přijetí směrnic o sbližování a právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na tvorbu a fungování vnitřního trhu Radou. Rada se rozhoduje na základě návrhu předloženého Komisí.

Články 116 a 117 určují postup Komise a Rady v situacích, kdyby mohlo dojít k narušení hospodářské soutěže na společném trhu. Aby články 116 a 117 mohly být aplikovány, muselo by toto narušení být vyvoláno rozdílností právních předpisů jednotlivých členských států.

Z výše uvedených článků vyplývá, že prvotní snahy harmonizace směřovaly hlavně ke stejnému zdanění jak dovezeného, tak tuzemského zboží v každém z členských států a zamezení diskriminace dovážených výrobků.

Proces daňové harmonizace je velice složitý a zdlouhavý, je třeba sladit daňové systémy všech členských států. Proces sladování probíhá už od počátku integrace Evropské unie a stále ještě není dokončen. Po dobu co snahy o harmonizaci probíhají, změnily se i důvody a cíle, kvůli kterým se s harmonizací vůbec započalo. Jediný cíl, ke kterému Evropská komise směřovala téměř od začátku harmonizace, a který zůstal platný do dnes, je vytvoření a fungování vnitřního jednotného trhu. K cíli vytvořit fungující vnitřní jednotný trh přibyl další, a to cíl pomocí harmonizace dosáhnout co nejvíce jednotné daňové soustavy, ale ne ve smyslu umělého vytvoření a násilné aplikace nové daňové soustavy, ale ve smyslu co největšího sblížení a sladění daňových soustav jednotlivých členských států.

3. Harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii

V této kapitole si představíme proces harmonizace DPH. V první části kapitoly je věnována všeobecnému objasnění pojmu harmonizace. Druhá část kapitoly je zaměřena na legislativní úpravu harmonizace DPH v EU, dále pak na harmonizaci daňových sazeb.

3.1. Všeobecný úvod do problematiky harmonizace DPH

V první části této kapitoly si podrobně představíme harmonizaci. Vysvětlíme si, co vlastně pojem harmonizace znamená, představíme si její základní členění, poukážeme také na metody, kterými se harmonizace provádí a na závěr shrneme pozitiva a negativa harmonizace.

3.1.1 Definice harmonizace

Daňová harmonizace představuje přizpůsobení a sladění národních daňových systémů a jednotlivých daní na principu dodržování společných pravidel zúčastněných zemí.¹⁷

Harmonizační proces může být složen ze tří fází, není ale podmínkou, že všechny fáze musí v rámci harmonizačního procesu nastat. V první fázi je vybrána daň, která má být harmonizována. Jako další krok je harmonizace daňového základu. A v poslední fázi dochází k harmonizaci daňových sazeb.¹⁸

3.1.2 Členění harmonizace

Už několikrát v textu zaznělo, že Evropská unie se k procesu harmonizace daní uchýlila, aby zajistila řádně fungující jednotný trh. Podíváme-li se na daňovou harmonizaci jako na prostředek, jehož použitím lze dosáhnou vyžadovaného fungujícího jednotného trhu, pak můžeme harmonizaci rozdělit na:

- pozitivní,
- negativní.¹⁹

¹⁷ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU se základními judikáty SD EU včetně zapracování Lisabonské smlouvy a novelizací směrnice 2006/112/ES*. 4.vyd. Praha: Linde, 2010. s. 28-29. ISBN 978-80-7201-799-7.

¹⁸ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. s. 15. ISBN 978-80-7357-695-0.

¹⁹ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. s. 16-17. ISBN 978-80-7357-695-0.

Pozitivní harmonizace je proces, při kterém dochází k přibližování národních daňových systémů členských států EU. Proces probíhá prostřednictvím implementace směrnic, nařízení a jiných legislativních nástrojů. Pomocí pozitivní harmonizace je docíleno toho, že ve všech členských státech platí stejná pravidla. Jedná se o nejúčinnější způsob jak dosáhnout fungujícího jednotného trhu. Přes všechny klady pozitivní harmonizace, je pro Evropskou komisi její použití komplikováno faktem, že přijetí legislativních opatření je podmíněno jednomyslným souhlasem všech členských zemí.

Negativní harmonizace je prováděna na základě rozhodnutí Evropského soudního dvora. Kdy jsou v daňových systémech členských států činěna opatření na základě daňové judikatury ESD, nikoliv pomocí právních aktů sekundárního práva, tedy směrnic a nařízení. Negativní harmonizace nemůže být považována za harmonizaci v pravém slova smyslu, protože nevytváří stejná pravidla pro všechny členské státy.²⁰ V případě harmonizace dochází k přijímání politických rozhodnutí, což není, úkole ESD. ESD zajišťuje pouze výklad práva EU, neříká, však jakým způsobem má dané rozhodnutí implementováno do daňového systému dané země.

Přihlédneme-li k aktuálnímu vývoji v oblasti daňové harmonizace, můžeme uvést další dělení harmonizace na:

- přímou,
- nepřímou.²¹

V případě přímé harmonizace se jedná o klasický harmonizační proces, při kterém jsou harmonizována daňová ustanovení přímo prostřednictvím daňových směrnic.

Princip nepřímé harmonizace spočívá v dosažení harmonizace určitého daňového ustanovení prostřednictvím jiných oblastí práva např. obchodního.

²⁰ LACHOVÝ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. 1.vyd. Praha: ASPI, 2007. s. 13. ISBN 978-80-7357-320-1.

²¹ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. s. 17. ISBN 978-80-7357-695-0.

Daňovou harmonizaci můžeme také identifikovat jako:

- celkovou,
- dílčí.²²

Celková harmonizace je chápána jako harmonizace všech ustanovení daňových systémů.

Dílčí harmonizace představuje harmonizaci pouze dílčích ustanovení daňových systémů.

3.1.3 Metody harmonizace v EU

Dle JUDr. Pavla Matouška²³, jsou pro prosazování harmonizačních cílů v rámci EU používány tyto metody:

- Transpozice – spočívá ve formálním přenesení obsahu záměru EU do národní právní normy, chybí zde praktická aplikace tedy praktický účinek.
- Implementace – v případě této metody, je do národního předpisu nejen formálně vložen záměr EU dle příslušné směrnice, ale je i vnitrostátně aplikován, prakticky využíván a vymáhán.
- Komunitarizace vnitrostátního práva – znamená, náhradu vnitrostátního právního předpisu z právního systému EU.

3.1.4. Pozitivní a negativní stránky harmonizace

Daňová harmonizace je složitý a citlivý proces, který má jak své pozitivní, tak negativní stránky. Jedná se o proces, který je zaměřen na oblast, která se nedotýká pouze členských států EU, ale hlavně samotných obyvatel těchto členských států.

Za pozitivní stránky harmonizace můžeme považovat:

- snahu zjednodušit a sjednotit daně, která přispěje k zefektivnění správy daní, k účinnější kontrole,
- transparentnost daní vyvolanou sjednocením daní,

²² NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. s. 18. ISBN 978-80-7357-695-0.

²³ MATOUŠEK, Pavel. *Harmonizace daňových systémů v EU a národní zájmy členských států EU*. [online]. [cit. 16.4.2012]. Dostupné z: http://www.upol.cz/uploads/media/JUDr._Matousek.pdf

- účinnější kontrolu, která zamezí poplatníkům vyhýbat se daňové povinnosti,
- administrativní zjednodušení při výběru daní, které bude vyvoláno sjednocením daní. Výhodu pocítí jak stát, kterému se sníží náklady na výběr daní, tak daňový poplatníci, kteří pocítí úsporu nákladů na výkaznictví i času.

Negativní projev harmonizace lze shrnout takto:

- harmonizace povede k vyšším daňovým sazbám. Při chybějícím konkurenčním tlaku, se vlády přikloní raději k vyšším sazbám daně. Harmonizace nemá efekt vytvářet tlak na výdajovou stránku rozpočtu.
- negativním projev harmonizace může být i zpomalení růstu ekonomiky. Vyšší daňové sazby snižují celkovou produktivitu a odrazují zahraniční kapitál,
- harmonizace daní může představovat určitou ztrátu suverenity členských států EU. Vlády členských států už jednoduše nebudou moci rozhodovat o daních v národním daňovém systému členského státu EU,
- harmonizace představuje ztrátu fiskální autonomie členských států.²⁴

3.1.5. Vymezení pojmu daňová koordinace

V souvislosti s daňovou harmonizací je třeba uvést pojem daňová koordinace. Daňová koordinace je považována za první stupeň vedoucí ke sladění daňových systémů. *Daňová koordinace je charakterizována jako vytváření bilaterálních a multilaterálních schémat zdanění za účelem omezení arbitrážních obchodů.*²⁵ Koordinace se tedy projevuje stanovením společných schémat zdanění, pomocí vydávání doporučení k novelizaci daňových zákonů.

3.2. Harmonizační proces DPH v EU

V této podkapitole si ukážeme rozdíl mezi původně používaným systémem kumulativně kaskádovitě daně z obratu a v současnosti používaným systémem daně

²⁴ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. s. 27. ISBN 978-80-7357-695-0.

²⁵ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. s. 22 -23. ISBN 978-80-7357-574-8.

z přidané hodnoty. Dále si pak zaměříme na princip zdaňování, používaný v EU. Vysvětlíme si rozdíl mezi principem státu spotřeby a principem státu původu a řekneme si, k používání kterého principu se EU přiklonila a naznačíme si další vývoj v této oblasti.

3.2.1. Přechod od daně z obrátu k dani z přidané hodnoty

Na začátku vzniku tehdy ještě Evropských společenství nebyla provázanost národních ekonomik nijak velká. U podpisu EHS v roce 1957 stálo šest států Francie, Německo, Itálie, Belgie, Nizozemí a Lucembursko. Teprve v průběhu let docházelo k těsnějšímu propojování národních ekonomik a už v 60. letech se začínaly objevovat náznaky, že dosavadní daňový systém nebude dostačovat. Bylo třeba upustit od dosud používaného systému kumulativní kaskádovitě daně z obrátu a nalézt nový systém, který by více vyhovoval. Po mnoha návrzích byla zvolena, jako nejvhodnější daň pro společný trh daň z přidané hodnoty, kterou už používala Francie.

Pro porovnání si představíme fungování kumulativně kaskádovitěho systému využívaného pro výčet daně z obrátu a systém daně z přidané hodnoty. Srovnání zde uvádíme proto, abychom lépe pochopili důvody, proč daň z obrátu nedostačovala potřebám Evropských společenství a bylo potřeba ji nahradit, právě daní z přidané hodnoty.

Tab. 3.1. Kumulativně kaskádovitý systém daně z obrátu²⁶

Kumulativně kaskádovitý systém daně z obrátu			
	Cena před zdaněním v Kč ²⁷	Daň 20 % v Kč	Odvedená daň v Kč
Dřevařský podnik	500	100	100
Pila	1000	200	200
Výrobce nábytku	1 500	300	300
Velkoobchod	2000	400	400
Maloobchod	2 500	500	500

²⁶ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. s. 37. ISBN 978-80-7357-695-0.

²⁷ V každém produkčním nebo distribučním stupni je zisková marže 500 Kč.

V případě systému kumulativně kaskádovitého systému daně z obratu se na každém výrobním nebo distribučním stupni odvádí jako daň určité procento z ceny produktu. Důležitou roli zde hraje délka výrobního a distribučního procesu, daňové zatížení roste přímo úměrně s délkou procesu. Právě proto, že výběr daně závisel na délce procesu, vznikl zde prostor pro deformaci tržního prostředí. Toho využívali výrobci a distributoři, kteří vytvářeli integrace, aby ovlivnili výšku daňového zatížení. Dani z obratu musíme přidělit jednu kladnou vlastnost, byla administrativně jednodušší, než DPH.²⁸

Tabulka 3.2. Systém daně z přidané hodnoty²⁹

Systém daně z přidané hodnoty				
	Cena před zdaněním v Kč ³⁰	Daň 20 % v Kč	Výpočet odvodu daně v Kč	Odvedená daň v Kč
Dřevařský podnik	500	100	-	100
Pila	1000	200	200-100=	100
Výrobce nábytku	1 500	300	300-200=	100
Velkoobchod	2000	400	400-300=	100
Maloobchod	2 500	500	500-400=	100

Dani z přidané hodnoty jsme se věnovali podrobněji v kapitole 2.6.1. Pro připomenutí si uveďme, že systém DPH nehraje délka výrobního a distribučního procesu roli. U DPH se sleduje daňové plnění na vstupu a na výstupu. Daň z přidané hodnoty se ukázala výhodnější a efektivnější pro fungování jednotného vnitřního trhu a oproti dani z obratu vybírané kumulativním systémem zaručuje neutralitu, nezpůsobuje duplicitní zdanění a je výhodná pro mezinárodní obchod.³¹ DPH lze oproti dani z obratu zdaňovat mimo jiné i služby.

V příloze č. 2 je uvedena tabulka, kdy která členská země přestoupila od daně z obratu k dani z přidané hodnoty.

²⁸ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. s. 37-39. ISBN 978-80-7357-695-0.

²⁹ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. s. 38. ISBN 978-80-7357-695-0.

³⁰ V každém produkčním nebo distribučním stupni je zisková marže 500 Kč.

3.2.2. Principy zdaňování – stát původu versus stát určení

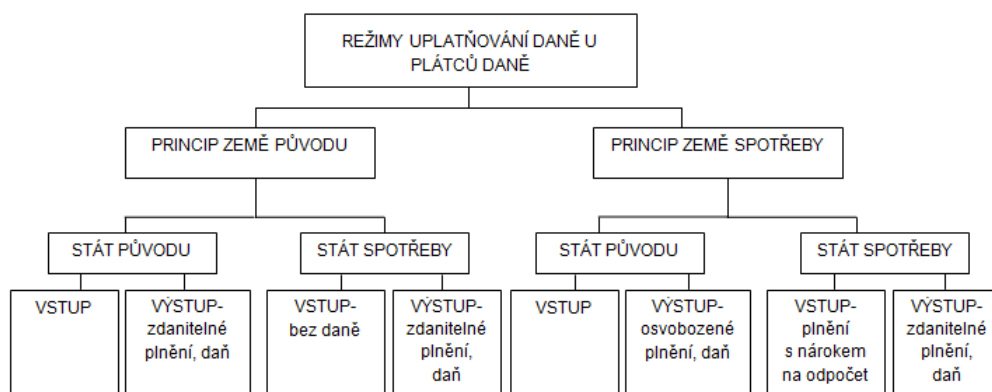
Po přechodu od daně z obrátu k dani z přidané hodnoty bylo třeba určit, jakým principem zdaňování se budou členské země řídit. Přijatý systém daně z přidané hodnoty umožňoval použít dva způsoby zdaňování. Zboží, které je předmětem obchodu mezi dvě členskými státy, může být zdaňováno buď ve státě původu, nebo ve státě určení. Musí být používán pouze jeden ze způsobů zdaňování. Využít ke zdaňování oba způsoby najednou není možné, neboť zboží by bylo zdaňováno dvakrát. U takto dvakrát zdaněného zboží by byla zvýšena jeho konečná cena, což by vedlo k tomu, že zboží by nebylo schopné konkurovat zboží vyrobenému ve státě spotřeby.

Princip státu původu je založený výběru daně z přidané hodnoty už ve státě, ze kterého se zdaňovaná komodita poskytuje. Při použití tohoto principu, se ale předpokládá, že členské státy mají jednotné daňové sazby. Rozdíly mezi jednotlivými daňovými sazbami, způsobují deformaci hospodářské soutěže.

Opakem principu státu původu je **princip státu určení** neboli **státu spotřeby**. V tomto případě se daň vybere až v členském státě, ve kterém je příjemce zboží. Subjekt, který zboží dodává je ve svém státě od daňového plnění osvobozen. Ve státě určení se daň vybere buď celním úřadem při dovozu, nebo ji bude povinen plátce, který zboží (službu) přijímá, povinen zahrnout na výstupu. Při použití principu státu spotřeby se používají daňové sazby platné ve státě spotřeby.³²

³² ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU se základními judikáty SD EU včetně zapracování Lisabonské smlouvy a novelizací směrnice 2006/112/ES*. 4.vyd. Praha: Linde, 2010. s. 118. ISBN 978-80-7201-799-7.

Obr. 3.1. Schéma použití principu země původu a země spotřeby³³



Členské státy v současné době řídí zdanění v místě spotřeby, tedy využívají princip státu určení. Princip státu určení je dle názoru EU dočasný, neboť záměrem EU je docílit zdaňování dle principu státu původu.

I přesto, že v procesu harmonizace DPH došlo k velkým pokrokům, harmonizace sazeb DPH ještě není dovedena do stavu, ve kterém by všechny členské státy používaly jednotné daňové sazby. Právě harmonizace daňových sazeb je nutným krokem k tomu, aby mohly být používán princip zdaňování podle státu původu.

Jelikož je zavedení principu státu původu hůdnou daleké budoucnosti, byly postupně provedeny změny a zlepšení „přechodného systému“. Změna směrnici 2006/112/ES týkající se místa plnění služeb zdůrazňuje význam principu země určení a poukázala na tendenci zachovat si tento systém.³⁴ V podstatě lze říct, že se pomalu upouští od původních záměrů záměru, který spočíval v přechodu na princip státu původu.

³³ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU se základními judikáty SD EU včetně zapracování Lisabonské smlouvy a novelizací směrnice 2006/112/ES*. 4.vyd. Praha: Linde, 2010. s. 119. ISBN 978-80-7201-799-7.

³⁴ BERGER, W., C. KINDL a M. WAKOUNIG. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty praktický komentář*. 1.vyd. Praha: 1.VOX, 2010. s. 84. ISBN 978-80-86324-83-8.

3.3. Legislativa upravující harmonizace DPH v EU

Tato podkapitola je věnována legislativní úpravě harmonizace DPH. Jsou zde uvedeny a rozebrány směrnice, které v průběhu let byly vydány EU, aby upravovaly oblast DPH. Podrobněji jsou zde rozebrány dvě nejvýznamnější směrnice tzv. Šestá směrnice a směrnice 2006/112/ES. Směrnice harmonizující sazby daně jsou uvedeny v samostatné podkapitole.

3.3.1. První až pátá směrnice

Dne 11. 4. 1967 byla vydána Radou první směrnice **67/227/EHS**, která vedla ke zrušení daně z obratu a k přijetí daně z přidané hodnoty. Tato směrnice také stanovila termín 1. 1. 1970, do kterého členské státy měly přestat daň z obratu používat a přejít k systému daně z přidané hodnoty. V první směrnici byly sazby daně a výjimky ve zdanění ponechány v kompetenci členských států.

V téže roce byla vydána i tzv. Druhá směrnice **67/228/EHS**, která přesně definovala předmět daně jako prodej zboží a poskytování služeb na území členské země skutečně plátcem daně za úplatu a dovoz zboží. Dále definovala místo plnění, plátce daně, prodej zboží, poskytování služeb a možnost úlev pro malé podniky. V kompetenci jednotlivých členských států ponechávala stanovení výše základní sazby a možnost využití snížených sazeb. Druhá směrnice výrazně omezovala prostor pro použití nulové sazby daně. Deset let byla směrnice 67/228/EHS stěžejní direktivou pro členské státy, v roce 1977 byla tak nahrazena tzv. Šestou směrnicí.

Následující směrnice tři směrnice byly věnovány posunu termínu pro zavedení daně z přidané hodnoty pro konkrétní členské státy. Třetí směrnice, jak je označována směrnice **69/463/EHS**, reagovala na požadavek Itálie a Belgie posunout termín zavedení DPH. Termín byl těmito členskými zeměmi posunut na 1. 1. 1972. Itálie nemohla původní termín stanovený ve směrnici 67/227/EHS, protože zaváděla daňovou reformu. Belgie stanovila jako důvody pro nedodržení termínu konjunkturální a rozpočtové problémy.

Itálie měla s dodržáním termínu problémy i v následujících letech, proto žádala o další posouvání. Čtvrtou směrnicí **71/40/EHS** ji bylo vyhověno a termín jí byl posunut o 6 měsíců.

Pátá směrnice **72/250/EHS** je opět věnována Itálii. V této směrnici je Itálii termín znovu prodloužen, tentokrát do 1.1 1973. Tento termín už Itálie splnila.

3.3.2. Přelomová Šestá směrnice

První a Druhá směrnice byla pouze první fází zavádění harmonizované daně z přidané hodnoty. I po zavedení těch to dvou směrnic zůstaly mezi daňovými systémy jednotlivých členských států velké odlišnosti. Národní daňové systémy členských států se odlišovaly zejména rozdílnou úpravou zdaňování zemědělské produkce, rozsahem a podmínkami osvobození od daně, vrácením daně při dovozu zboží a zejména odlišným zdaňováním služeb.³⁵

V roce 1977 byla Radou vydána přelomová Šestá směrnice č. **77/388/EHS**, která nahrazovala směrnicí 67/228/EHS a měla naplnit snahu členských států o sjednocení systému daně z přidané hodnoty. Na dobu téměř třiceti let se stala Šestá směrnice nejdůležitějším právním aktem upravující systém daně z přidané hodnoty. Důkazem, že tato směrnice byla opravdu stěžejním dokumentem pro harmonizaci, dokládá fakt, že do roku 2006 kdy byla nahrazena, prodělala 32 novelizací. V příloze č. 3 je uveden soupis směrnic, které doplňovaly Šestou směrnicí.

Celá směrnice je složená z devatenácti hlav. Základní smysl Šesté směrnice spočíval v prohloubení harmonizace národní legislativy daně z přidané hodnoty jednotlivých členských států.³⁶ Šestá směrnice byla přínosná tím, že sjednotila pravidla pro fungování daně z přidané hodnoty. Stanovila způsob určování základu daně a daňových sazeb. Určila subjekty daně a vymezila teritoriální působnost. V rámci jednotného trhu zajistila daňovou neutralitu prostřednictvím zdaňování dovozu zboží a vrácením daně při vývozu v případě intrakomunitárních plnění.³⁷

Šestá směrnice zavedla konkrétní jednotná pravidla daně z přidané hodnoty, čímž omezila prostor jednotlivých členských států pro vlastní úpravu daní.

³⁵ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU se základními judikáty SD EU včetně zapracování Lisabonské smlouvy a novelizací směrnice 2006/112/ES*. 4.vyd. Praha: Linde, 2010. s. 125. ISBN 978-80-7201-799-7.

³⁶ LACHOVÝ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. 1.vyd. Praha: ASPI, 2007. s. 45. ISBN 978-80-7357-320-1.

³⁷ LACHOVÝ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. 1.vyd. Praha: ASPI, 2007. s. 45. ISBN 978-80-7357-320-1.

Obsahovou součástí směrnice 77/388/EHS byla také úprava financování Společenství založená na vlastních zdrojích, jedná se o tzv. třetí vlastní zdroj financování³⁸, který vychází z výnosu DPH v členských zemích.

3.3.3. Od Šesté směrnice k „Recastu“

Jak již bylo řečeno směrnice 77/388/EHS prošla do roku 2006, kdy byla nahrazena směrnicí 2006/112/EHS tzv. Recastem, velkou řadou změn, rozšíření a doplnění. Nyní se zaměříme na nejdůležitější směrnice, které doplňovaly Šestou směrnicí.³⁹

V roce 1979 byla vydána směrnice **79/1072/EHS** tzv. Osmá směrnice, jejímž smyslem bylo řešit vyloučení dvojího zdanění, lhůtu pro vrácení daně, samotné vrácení daně. Velkým pokrokem v liberalizaci pohybu osob, zboží a služeb bylo stanovení minimální výše daně. Mimo to byla v článku 11 této směrnice Itálii prodloužena doba na rozhodnutí o vrácení daně z šesti na devět měsíců. Výjimky mohla Itálie využívat jen do 1. 1. 1982.

V podobném duchu jako směrnice 79/1072/EHS se nese tzv. Třináctá směrnice č. **86/560/EHS**. Třináctá směrnice se zabývala navrácením daně ze zboží a služeb osobám ze třetích zemí, pokud toto zboží nebo služby byly použity k ekonomické činnosti. Třetí zemí se rozumí země mimo Evropská společenství.

Harmonizaci systému daně z přidané hodnoty v oblasti cel je věnována směrnice **83/181/EHS**. Směrnice je zaměřena na osvobození od daně z přidané hodnoty. Doslova říká, že členské státy osvobozují od daně konečný dovoz zboží, pokud se na ně vztahuje jiné osvobození od celních poplatků, než jsou celní poplatky uvedené v jednotných celních tarifech, nebo zboží, které by bylo dovezeno ze třetí země. Směrnice je rozdělena do dvanácti hlav, přičemž každá hlava je zaměřena na určitou oblast, která je osvobozena. Uvedme si jen některé z nich např. dovoz osobního majetku FO ze zemí mimo společenství, zboží pro charitativní a dobrovolné organizace, školní oblečení, učebnice, jiní školní potřeby a dovoz léčebných látek a léčiv.

³⁸ Prvním zdrojem jsou celní výnosy. Jedná se o cla uvalovaná na dovážené zboží do EU z mimo členských zemí. A druhým zdrojem jsou zemědělské poplatky a daň z cukru. Jedná se o poplatky za dovoz zemědělské produkce do EU.

³⁹ Úmyslně jsou zde vynechána směrnice zaměřující se na sazby daně. Těm je věnována kapitola 3.4.

Směrnici, která měnila Šestou směrnicí v oblasti nájmu movitého hmotného majetku, byla tzv. Desátá směrnice č. **84/386/EHS**. „*Nájem movitého majetku může vést k podstatnému narušení hospodářské soutěže v případě, kdy nájemce a pronajímatel jsou usazeni v různých členských státech a daňové sazby těch států se liší*“. Bylo tedy nezbytné, stanovit místo poskytnutí služeb tam, kde má zákazník sídlo nebo stálou provozovnu, pro kterou byla služba poskytnuta, případně místo, kde má zákazník trvalé bydliště nebo kde se obvykle zdržuje. Ve směrnici je také zmíněna situace, kdy se jedná o nájem dopravních prostředků. V tomto případě zůstává místo poskytnutí služby tam, kde má poskytovatel služby místo podnikání, tedy kde má své sídlo případně stálou provozovnu.

Další významná směrnice byla Radou vydána dne 16. 12. 1991, jedná se o směrnici č. **91/680/EHS**. Touto směrnicí se měnila Šestá směrnice s ohledem na odstranění daňových hranic. Směrnice otevírala prostor bez vnitřních hranic mezi členskými státy od 1. 1. 1993. V prostoru bez vnitřních hranic je zajištěn volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu a je odstraněno zdaňování při dovozu a vrácení daně při vývozu. Přechodná úprava vstoupila v platnost na dobu čtyř let a dle ustanovení ve směrnici měla být používána do 31. 12. 1996. Po tomto termínu měl být původní systém nahrazen konečným systémem zdaňování obchodu mezi členskými státy založený na zásadě zdaňování dodání zboží a poskytovaných služeb v členském státě původu. Směrnice obsahovala několik zásadních bodů, mimo jiné určovala limit 100 000 ECU⁴⁰ k přechýlení místa u dodání zboží mezi členskými státy. V případě, kdy by hrozilo narušení hospodářské soutěže, mohl by členský stát snížit limit 35 000 ECU. Dále zde bylo specifikováno dodání zboží osvobozené od daně a osvobození pořízení zboží uvnitř EHS, osvobození přepravních služeb a dovozu zboží.

Úpravě daně z přidané hodnoty uplatňované na rozhlasové a televizní vysílání a na určité elektronické služby se věnovala směrnice **2002/38/ES**, která byla Radou vydána dne 7.5. 2002. Ke vzniku směrnice vedly velké rozdílnosti ve zdanění uvnitř Společenství. Do doby než byla vydána tato směrnice, byly služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytované služby zdaňovány stejně jako jakékoliv jiné služby ve smyslu Článku 9 směrnice 77/388/EHS.

⁴⁰ ECU- Evropská měnová jednotka, která byla později nahrazena Eurem.

Směrnice 2002/38/ES přinesla změnu například v místě poskytování služeb, kdy jsou služby poskytovány osobám nepovinným k dani osobou povinnou k dani, která má sídlo ve třetí zemi, tedy mimo Společenství, v tomto případě je za místo poskytování služeb považováno místo, kde osoba nepovinný k dani má své trvalé bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje.

Směrnice 2004/66/ES je zde zmíněna protože se dotýkala České republiky. Směrnice nařizovala státům, které nově přistoupily k EU, a mezi nimi byla i Česká republika, aby upravily své národní předpisy, tak aby byly v souladu s předpisy EU. Směrnice se kromě ČR týkala i ostatních států, které v témže roce přistoupily tedy Estonska, Kypru, Malty, Lotyšska, Litvy, Maďarska, Polska, Slovinska a Slovenska.

Směrnice **2006/69/ES** byla předposlední směrnice, která pozměňovala Šestou směrnici před jejím úplným nahrazením. Směrnice se věnovala problematice daňových úniků a vyhýbání se daňovým povinnostem. A dále byla zaměřena na zjednodušení postupu vyměřování DPH. Ve směrnici se doslova říká, že „za účelem zabránění daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem mohou členské státy přijmout opatření k zajištění toho, aby základem daně při dodání zboží nebo poskytnutí služeb byla obvyklá cena. Tato možnost volby se použije při dodání zboží a poskytnutí služeb zahrnující rodinné nebo jiné úzké osobní vazby, vazby spojené svedením podniku a vlastnické, členské, finanční nebo právní vazby, jak je vymezuje členské státy.“

3.3.4. „Recast“ a doplňující směrnice

Za dobu téměř třiceti let byla Šestá směrnice čteně krát novelizována a upravována, což způsobilo, že se stala značně zmatenou a nepřehlednou. Bylo třeba zavést novou směrnici, která by problematiku daně z přidané hodnoty zpřehlednila. Proto se v roce 2006 Evropská komise rozhodla pro zavedení nové směrnice. Dne 28. 11. 2006 s účinností od 1. 1. 2007 byla Evropskou komisí vydána směrnice č. **2006/112/ES** o společném systému daně z přidané hodnoty.

Přestože je tato směrnice považována za jednu z nejdůležitějších, nepřinesla žádnou převratnou změnu, obsahovala pouze několik dílčích změn. V podstatě se jednalo o přepis zprehledněné šesté směrnice 77/388/EHS a odkaz na první směrnici 67/227/EHS.

Směrnice obsahuje 15 hlav, 12 příloh a v jejím závěru je uveden seznam směrnic, které byly touto směrnicí zrušeny. Obsah směrnice je zaměřen na vymezení a ošetření pojmů jako jsou předmět daně, teritoriální působnost, osoby povinné k dani, zdanitelné transakce, místo plnění zdanitelných transakcí, okamžik uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně, sazby daně, osvobození od daně, odpočet daně, osoby povinné platit daň, povinnosti osob povinných platit daň, zvláštní režimy, zjednodušující postupy.⁴¹ Směrnice ustanovila Výbor pro daň z přidané hodnoty.

Výbor pro DPH měl za úkol konzultovat otázky, spojené s uplatňováním předpisů Společenství o dani z přidané hodnoty. Otázky k projednání mohl předložit jak předseda výboru, tak i zástupce některého členského státu. Výbor pro DPH se skládal ze zástupců členských států a Komise a předsedou výboru byl zástupce Komise.

V témže roce jako směrnice 2006/112/ES byla vydána směrnice **2006/138/ES**, která měnila směrnicí 2002/38/ES, jenž byla zaměřena na poskytovatele služeb televizního a rádiového a na určité elektronické poskytovatele služby. Směrnice 2006/138/ES měnila dobu použitelnosti daně z přidané hodnoty, prodlužovala ji do konce roku 2008.

Stejně jako byla původní Šestá směrnice mnohokrát změněna a upravována, neunikla novelám ani směrnice 2006/138/ES. V roce 2008 byly přijaty dvě směrnice, které původní směrnicí z roku 2006/128/ES doplňovaly.

První z nich byla směrnice **2008/8/ES**, která nabyla účinnosti až 1. 1. 2010. a zaváděla nová pravidla pro určování místa poskytování služeb. Zásadní roli zde hrál status příjemce služby, zda se jedná o osobu povinnou k dani nebo osobu

⁴¹ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU se základními judikáty SD EU včetně zapracování Lisabonské smlouvy a novelizací směrnice 2006/112/ES*. 4.vyd. Praha: Linde, 2010. s. 127-128. ISBN 978-80-7201-799-7.

nepovinnou k dani. Bude-li příjemcem služby osoba, která je k dani povinná, tak místem plnění se stane sídlo ekonomické činnosti nebo provozovna příjemce služby. V opačném případě bude-li příjemce služby osoba nepovinná k dani, stanovuje Článek 45 směrnice jako místo plnění sídlo ekonomické činnosti nebo provozovnu poskytovatele. I přesto nadále zůstává velké množství služeb, u nichž je zachována výjimka a místo plnění je tam, kde je služba poskytována. Jedná se o restaurační a stravovací služby, sportovní, umělecké, kulturní, vědecké, vzdělávací služby, pronájem dopravních prostředků, přepravní služby, práce a oceňování movitého hmotného majetku, telekomunikační služby.

Aby se podařilo správné používání této směrnice, měla by každá osoba povinná k dani identifikována pro účely DPH, podávat souhrnné hlášení všech osob povinných k dani a právnických osob nepovinných k dani identifikovaných pro účely DPH, kterým poskytla zdanitelné služby spadající pod mechanismus přenesení daňové povinnosti.⁴²

Druhá směrnice, která byla vydána v témže roce a dokonce i dni a jejíž platnost byla Radou určena od 1. 1. 2010 je směrnice č. **2008/9/ES**. Směrnice stanovala prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty jak osobám povinným k dani neusazeným na území členských států, tak i osobám povinným k dani usazeným v členských státech. Žadatelé prodávali nově své žádosti přes elektronický portál, což mělo urychlit celou záležitost. Ve směrnice je nově uvedena podmínka, v případě že se členský stát opozdí s vrácením daně, bude muset žadateli zaplatit úrok z prodlení.

V průběhu roku 2008 byla vydána Radou směrnice, která se zaměřovala na boj proti daňovým únikům v souvislosti s intrakomunitárním plněním. Jednalo se o směrnici č. **2008/117/ES**. Vznik směrnice byl podmíněn tím, že úniky v oblasti daně z přidané hodnoty významně ovlivňují daňové příjmy členských států a narušují hospodářskou činnost v rámci vnitřního trhu. Narušení je vytvářeno neoprávněným tokem zboží a uvádění zboží na trh za neobvyklé nízkou cenu.

Směrnice dále stanovuje, že při poskytování služeb, kdy má povinnost odvést daň příjemce služeb, které trvá déle než jeden rok, a tyto služby nejsou v tomto

⁴² WERDAN, Pavel Beer. Proces harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii. *Acta academica karviniensia*. 2010, č. 1, s. 18. ISSN 1212-415X.

období vyúčtovány, se považují za uskutečněné uplynutím každého kalendářního roku, pokud poskytování služeb neskončí dřív.⁴³

V rámci této směrnice došlo k zpřesnění podmínek pro podávání souhrnného hlášení u osob povinných k dani a také k rozšíření této povinnosti kromě zboží i na služby.

V boji proti daňovým únikům pokračovala EU i v dalších letech. Hned v roce 2009 byla vydána další směrnice, tentokrát číslo **2009/69/ES**. Směrnice se zaměřovala na boj proti daňovým únikům ve spojitosti s dovozem. Směrnice stanovovala minimální podmínky, které bylo nutné splnit, aby mohlo dojít k osvobození při dovozu. Například jednou z minimálních podmínek je, povinnost dovozce, v okamžiku dovozu zboží poskytnout příslušným orgánům členského stát potřebné informace, mezi které patří jeho IČ a IČ pořizovatele, jemuž má být zboží dodáno, podklady dokládající, že dovezené zboží je určeno k přepravě nebo odeslání z členského státu dovozu do jiného členského státu.

V roce 2009 byly vydány ještě dvě zajímavé směrnice a to směrnice č. **2009/132/ES** a č. **2009/162/ES**.

První zmiňovaná směrnice, se opět věnovala problematice osvobození od daně při konečném dovozu zboží. Vymezovala osvobození od DPH u některých druhů zboží. Je důležité poznamenat, že osvobození od daně může být poskytnuto pouze tehdy, nebude-li tím ohrožena hospodářská soutěž na společném trhu. V rámci směrnice jsou vymezeny pojmy jako dovoz osobního majetku fyzickým osobám ze třetích zemí, dovoz studijních potřeb a vybavení domácností žáků a studentů, investiční majetek a ostatní zařízení při přemístění podniku, dovoz zboží nepatrné hodnoty, dovoz některých zemědělských produktů, dovoz léčiv, přípravků, laboratorních zvířat, zboží dovážené v případě katastrof atd.

Druhá z výše zmiňovaných směrnice, tedy 2009/162/ES se týká místa dodání u plynů a elektrické energie. Například je v této směrnici uveden zvláštní režim, který se vztahuje na dovoz a dodání plynu prostřednictvím soustavy zemního plynu

⁴³ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. s. 48. ISBN 978-80-7357-695-0.

nacházející se na území Společenství nebo prostřednictvím jakékoliv sítě k takové soustavě připojené.

Evropská unie nepřestala vést proti daňovým únikům a z tohoto důvodu byla roku 2010 Radou přijata směrnici č. **2010/23/EU**, která dovolovala dočasně členským státům používat mechanismus přenesení daňové povinnosti u poskytování některých služeb s vysokým rizikem podvodů. V tomto případě se pozornost upírala na převod povolenek na emise skleníkových plynů.

V roce 2010 byla Radou přijata směrnice č. **2010/45/EU**, která ukládala členským státům povinnost implementovat do svých daňových zákonů zjednodušená pravidla pro fakturaci. Na podporu malých a středních podniků, které se často potýkají s problémy při daňových odvodech příslušným orgánům, povolovala směrnice členským státům zavést účtování daně v hotovostním režimu. Což znamená, že dodavatelé nebo poskytovatelé mohou daň příslušnému orgánu odvést až po přijetí platby za dodání zboží nebo poskytnutí služby.

V říjnu roku 2010 byla vydána směrnice č. **2010/66/EU**, která měnila směrnici 2008/9/ES. Stanovovala prováděcí pravidla pro vrácení DPH osobám povinným k dani neusazených v členském státě i osobám usazených v členském státě. V původní zrušené směrnici 2008/9/ES bylo stanoveno, že členské státy zřídí elektronické portály, jejichž prostřednictvím budou podávány žádosti na vrácení daně. 1. 1. 2010 byl stanovený termín, do kterého měly členské státy portály zřídit. Neboť mnoho členských států nedodrželo stanovený termín a byl tak ohrožen nárok žadatelů na vrácení daní z roku 2009 prodlužuje se touto směrnicí lhůta na podání žádosti spadající do roku 2009 na 31. 3. 2011.

3.4. Harmonizace sazeb daně z přidané hodnoty

Po tom co byl v rámci členských států sjednocen způsob výběru daně a směrnice byly implementovány do národních daňových systémů, přistoupila Komise k sjednocování počtu daňových sazeb a určení samotné výší sazeb.

Bezproblémovou harmonizaci daňových sazeb komplikovalo několik skutečností například:

- některé členské státy vnímají harmonizaci sazeb jako zásah do národní suverenity,
- daňové sazby mohou být považovány za nástroj fiskální politiky a jejich harmonizace by nenechávala prostor pro ovlivňování agregátní poptávky a nabídky,
- ve většině zemí tvoří výběr nepřímých daní podstatnou část státního rozpočtu a dojde-li k harmonizaci daní, nebudou si moci členské státy samostatně určovat výši daňových sazeb a příjmová stránka rozpočtu může být ohrožena,
- důležitou rolí může být i neochota Evropské komise právně vymáhat a zajistit implementaci směrnic do národních daňových systémů,
- a v neposlední řadě hraje roli i národní tradice, které se členské státy nerady vzdávají.⁴⁴

V počtu a výšce daňových sazeb existovaly mezi členskými státy ohromné rozdíly, například v 80. letech používala Francie osm daňových sazeb a Itálie dokonce deset.

Prvním krokem k harmonizaci sazeb bylo stanovení jen dvou daňových sazeb, které měly státy používat, jednalo se o sazbu základní a sníženou. V roce 1989 přišla Komise s návrhem ustanovit daňová pásma. Rozmezí, ve kterém se měla pohybovat daň základní, bylo stanoveno od 14% do 20%. A snížená daň se měla pohybovat v pásmu od 4% do 9% a měla sloužit ke zdaňování základních životních potřeb, jako jsou potraviny, dodávky vody atd.

Snaha Komise o zavedení daňových pásem vyústila ve vydání směrnice č. **92/77/EHS**, která ustanovovala minimální sazby daně. Minimum základní sazby bylo 15% a snížené 5%, členské státy mohly používat jednu až dvě snížené sazby. Směrnice ustanovovala, že členské státy musí úpravu daňových sazeb provést od 1. 1. 1993 do konce roku 1996. Snížená sazba mohla být uplatněna jen na zboží a

⁴⁴ NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. s. 49. ISBN 978-80-7357-695-0.

služby, které byly uvedeny v příloze „H“ této směrnice – potraviny, nápoje (vyjma alkoholických), dodávky vody, farmaceutické výrobky, přeprava cestujících, dodání knih, vstupné do divadel, kin atd.

Bylo stanoveno i přechodné období, ve kterém státy mohly používat nižší sníženou daň, než bylo stanovených 5 %. Toto rozhodnutí mělo zabránit daňovému šoku, který mohl nastat u států, které používaly nulovou sazbu daně. Zboží a služby, které byly zdaňovány nulovou sazbou, mohly být postupně přezazovány do vyšších daňových sazeb a dosáhnout, tak po určité době zmiňované hranice 5%.

V následujících letech bylo vydáno několik směrnic, které prodlužovaly platnost minimálních sazeb. Směrnice č. **96/95/ES** prodlužovala platnost minimálních sazeb uvedených ve směrnici 92/77/EHS do 31. 12. 1998. Obdobný byl i obsah směrnice **99/49/ES**, která zachovávala stanovené sazby 15% a 5% a povolovala jejich používání v letech 1999 a 2000.

V roce 1999 byla vydána směrnice č. **1999/85/ES**, která dávala členským státům možnost uplatnit sníženou sazbu, kromě předmětů uvedených v příloze „H“, také na činnosti s vysokým podílem lidské práce, poskytované přímo konečnému spotřebiteli. Členské státy mohou po dobu maximálně tří let (od 2000 – do 2002) uplatňovat sníženou sazbu na dvě kategorie uvedené v příloze „K“. Příloha „K“ uvádí služby, které do kategorie činnosti s vysokým podílem lidské práce mohly patřit, například drobné opravy jízdních kol, obuvi, koženého zboží, oděvů, bytového textilu, renovace a opravy soukromých bytů a domů, čištění oken, úklid domácnosti, domácí pečovatelské služby, holičství a kadeřnictví. Směrnice členským státům, které se rozhodnout toto zdanění používat ukládala povinnost do 1. 10. 2002 vypracovat zprávu o účinnosti toho rozhodnutí z pohledu tvorby pracovních míst a efektivnosti.

Termín použitelnosti snížené sazby DPH u služeb s vysokým podílem byl několikrát prodloužen. Poprvé směrnicí **2002/93/ES** prodloužen do 31. 12. 2003 a následně směrnicí č. **2004/15/ES** do 31. 12. 2005 a pak směrnicí č. 2006/18/ES do konce roku 2010.

V roce 2001 Rada přijala další směrnice č. **2001/4/ES**, která navazovala na směrnice prodlužující dobu použitelnosti minimální základní sazby 15%. Tentokrát byl termín prodloužen do 31. 5. 2005. Termín pro použití minimální základní sazby

15 % byl nakonec prodloužen až do konce roku 2015 a to směrnicí **2010/88/EU**, která prodlužovala termín stanovený ve směrnici **2005/92/ES**.

Nyní si uveďme přehled sazeb DPH v členských státech EU v roce 2012.

Tab. 3.3. Přehled sazeb DPH v EU v roce 2012⁴⁵

Členské státy	Základní sazba (v %)	Snížená sazba (v %)	Super snížená sazba (v %)
Belgie	21	6/ 12	-
Bulharsko	20	9	-
Česká republika	20	14	-
Dánsko	25	-	-
Estonsko	20	9	-
Finsko	23	9/ 13	-
Francie	19,6	5,5/ 7	2,1
Irsko	23	9/ 13,5	4,8
Itálie	21	10	4
Kypr	15	5/ 8	-
Litva	22	12	--
Lotyšsko	21	5/ 9	-
Lucembursko	15	6/ 12	3
Maďarsko	27	5/ 18	-
Malta	18	5/ 7	-
Německo	25	-	-
Nizozemí	19	6	-
Polsko	23	5/ 8	-
Portugalsko	23	6/ 13	-

⁴⁵EUROPA. EU. *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, 2012*. [online]. [cit. 20. 4. 2012]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

Rakousko	20	10	-
Rumunsko	24	5/ 9	-
Řecko	23	6,5 / 13	-
Slovensko	20	10	-
Slovinsko	20	8,5	-
Španělsko	18	8	4
Švédsko	25	6/ 12	-
Velká Británie	20	5	-

Z přehledu daňových sazeb vyplývá, že v roce 2012 všechny členské státy dodržely podmínku minimální základní sazby a žádný z členských států nemá stanovou svou základní sazbu pod hranici 15%. Nejvyšší základní daňovou sazbu pro rok 2012 zvolilo Maďarsko 27%, po něm následuje Dánsko, Švédsko a Německo se sazbou 25%.

I v případě snížené sazby se členské státy přizpůsobily minimální hranici 5% a své daňové sazby stanovily buď ve výši této hranice, nebo nad ní. Některé státy využily možnosti používat dvě snížené sazby, například Švédsko, Řecko, Rumunsko, Portugalsko a také Česká republika.

Španělsko, Lucembursko, Itálie, Irsko a Francie se rozhodli i nadále používat super sníženou sazbu.

3.5. Daňová administrativa a spolupráce

Dlouhodobá pozornost byla věnována vzájemné administrativní spolupráci členských zemí a kontrole. Vedl k tomu fakt, že daň z přidané hodnoty má významnou roli ve vzájemném obchodování členských států. Dalším důvodem, proč byla pozornost směřována i na oblast administrativy a kontroly je, že DPH důležitým zdrojem financování Společenství.

První snahy řešit tuto otázku se objevily v směrnici č. 79/1070/EHS, která rozšiřovala platnost směrnice 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi správními orgány členských zemí v oblasti přímých daní na oblast daně z přidané hodnoty.⁴⁶

Zlom nastal po vytvoření společného jednotného trhu a zrušení daňových hranic. Intrakomunitární obchod začal probíhat bez celního dohledu, což zkomplikovalo kontrolu výběru daně. Reakcí na tento problém bylo vydání nařízení Rady č. 218/ 92 a dalších právních aktů, které zaváděly pro usnadnění vzájemného obchodu a kontroly v EU:

- daňové identifikační číslo,
- datový systém VIES,
- kontrolní statistický systém Intrastat.

Daňové identifikační číslo je dvoumístný alfabetycký kód členských států a je povinně uváděn před identifikační číslo daňového subjektu, čím lze hned určit zemi, ve které je daňový subjekt registrován.

Tab. 3.4. Národní kódy daňových identifikačních čísel ⁴⁷

ČLENSKÝ STÁT	KÓD	ČLENSKÝ STÁT	KÓD	ČLENSKÝ STÁT	KÓD
Belgie	BE	Kypr	CY	Portugalsko	PT
Bulharsko	BG	Litva	LT	Rakousko	AT
Česká republika	CZ	Lotyšsko	LV	Rumunsko	RO
Dánsko	DK	Lucembursko	LU	Řecko	EL
Estonsko	EE	Maďarsko	HU	Slovensko	SK
Finsko	FI	Malta	MT	Slovinsko	SI
Francie	FR	Německo	DE	Španělsko	ES
Irsko	IE	Nizozemí	NL	Švédsko	SE
Itálie	IT	Polsko	PL	Velká Británie	UK

⁴⁶ LACHOVÝ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. 1.vyd. Praha: ASPI, 2007. s. 47. ISBN 978-80-7357-320-1.

⁴⁷ WIKIPEDIE, OTEVŘENÁ ENCYKLOPEDIE. *Identifikační číslo osoby*. [online]. [cit. 19. 4. 2012]. Dostupné z: http://cs.wikipedia.org/wiki/Identifika%C4%8Dn%C3%AD_%C4%8D%C3%ADslo_osoby

EU VIES⁴⁸ je datový systém jehož prostřednictvím lze ověřit platnost údajů o registraci subjektu daně z přidané hodnoty. Ověření lze provést buď u příslušného finančního orgánu, nebo jednodušší formou a to kontrolou přes internet. Abychom mohli kontrolu uskutečnit, je potřeba znát členskou zemi, ze které má být kontrolovaný daňový subjekt registrován a jeho daňové identifikační číslo.

VIES slouží i daňovým správám členských států, které si jeho prostřednictvím vyměňují informace o intrakomunitárním dodání zboží a poskytnutí služeb. Plátcí daně vykazují intrakomunitární dodávání zboží a poskytování služeb osobám registrovaným k dani v jiném členském státě prostřednictvím tzv. Souhrnného hlášení k dani z přidané hodnoty. Správci daně z členských států prostřednictvím Souhrnného hlášení získávají potřebné informace.

Systém Intrastat je kontrolní systém, který byl založen pro monitorování intrakomunitárního pohybu zboží. Je založen na povinném vyplňování statistických měsíčních hlášení zachycujících pohyb zboží, příjem a odesílání intrakomunitárního plnění.⁴⁹ Do tohoto systému jsou povinně zapojeny všechny členské státy včetně České republiky. Systém Intrastat slouží pro sběr statistických dat o obchodu mezi členskými státy pro Eurostat, který je statistickým orgánem Evropské unie.

3.6. Směr harmonizace DPH

Daň z přidané hodnoty je nepřímá daň, která musí být uplatňována ve všech členských státech. Evropská unie se už od 60. let minulého století snaží o harmonizaci DPH. Harmonizace DPH je složitý zdoluhavý proces, který ani v roce 2012 není ukončen a nepředpokládá se, že v následujících letech k úplnému ukončení dojde, přece jen je zde mnoho oblastí, které ještě nejsou jednotné.

Co se týče předpokládaného vývoje v harmonizaci DPH, Evropská unie se i nadále snaží o přechod z principu země spotřeby na princip země původu. I přestože se „dočasný“ způsob výběru daně v zemi spotřeby osvědčil. K tomu aby mohl být zaveden princip země původu, musí být zavedena jednotná výše daňových sazeb,

⁴⁸ VIES- VAT Information Exchange System

⁴⁹ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU se základními judikáty SD EU včetně zapracování Lisabonské smlouvy a novelizací směrnice 2006/112/ES*. 4.vyd. Praha: Linde, 2010. s. 141. ISBN 978-80-7201-799-7.

k čemu prozatím nedošlo a ani jednotlivé členské státy na harmonizaci sazeb nikterak nespěchají.

EU se i nadále zaměřuje na boj proti daňovým únikům spojeným s plněním uvnitř Společenství. V roce 2010 zavedla EU síť Eurofisc, která měla umožnit členským státům zvýšit své úsilí v boji proti podvodům spjatými s DPH. Bylo vydáno nové nařízení, které měnilo původní nařízení č 1798/2003. Síť Eurofisc má za úkol zajistit propojení jednotlivých daňových úřadů a umožnit tak rychlou výměnu potřebných informací. Evropská unie si je dobře vědoma toho, že kvůli daňovým podvodům na DPH ročně přichází o miliardy eur v podobě ztracených příjmů a proto se i nadále bude věnovat boji proti daňovým únikům.

4. Vliv harmonizace daně z přidané hodnoty na Českou republiku po vstupu do Evropské unie

Smyslem této kapitoly je ukázat jaký vliv měla harmonizace DPH na daňovou legislativu a na daňové subjekty v ČR. Představíme si cíle, kterých chtěla Česká republika harmonizací dosáhnout, poukážeme na výjimky, které mohla Česká republika po vstupu do EU využívat oproti ostatním členským státům. Naši pozornost zaměříme i na nové daňové pojmy a změny v zákoně o dani z přidané hodnoty. V průběhu kapitoly bude uveden příklad reálného podnikatelského subjektu, který byl ovlivněn změnou české daňové legislativy po vstupu do EU.

4.1. Vstup České republiky do Evropské unie

Česká republika vznikla jako samostatný demokratický stát v roce 1993. Samotnému vstupu České republiky do EU předcházela dlouhý proces, který byl započat už v roce 1991. Kdy tehdy ještě ČSFR podepsala Evropskou dohodu o přidružení k Evropským společenstvím. Po vzniku České republiky v roce 1993 musela být podepsána nová Evropská dohoda zakládající přidružení mezi Českou republikou na jedné straně a Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na straně druhé.⁵⁰ Až o tři roky později, přesně 17. ledna 1996 podala vláda Česká republika žádost o vstup do Evropské unie. Následně pak probíhala přístupová jednání a výsledkem bylo, že se 1. května 2004 Česká republika stala dalším členským státem EU.

4.2. Cíle harmonizace DPH v ČR

Aby samotná daňová harmonizace mohla být realizována, bylo účelné stanovit si cíle, které mají být v následujících letech splněny. A proto, ještě před samotným vstupem České republiky do Evropské unie byly v souladu s obecnými principy harmonizace stanoveny cíle, kterých má být v oblasti harmonizace daní v České republice dosaženo. My si zde představíme pouze cíle, kterých mělo být dosaženo harmonizací DPH, a které se týkají administrativy a správy daně.

⁵⁰EUROSKOP.*Asociační dohoda*, [online]. [cit. 25. 4. 2012]. Dostupné z: <http://www.euroskop.cz/167/sekce/asociacni-dohoda/>

Jednalo se o následující cíle:

- snížení počtu druhů zboží a služeb, které podléhají snížené sazbě daně z přidané hodnoty,
- snížení prahu pro povinnou registraci k dani z přidané hodnoty,
- zrušení bezcelních obchodů v příhraničních oblastech ČR (kromě mezinárodních letišť),
- zdaňování určitých druhů služeb ze zahraničí dle zvyklostí Evropské unie,
- vyřešení povinnosti registrace k DPH u subjektů založených ve veřejném zájmu,
- zefektivnění správy daní a poplatků spolu se zapojením do systému výměny informací v rámci EU,
- zintenzivnění spolupráce daňových administrativ členských zemí EU.⁵¹

Je zřejmé, že k dosažení těchto cílů bylo potřeba čas a toho si byla vědoma i Evropská unie, která České republice po jejím vstupu umožnila řadu výjimek a poskytla ji prodloužené lhůty pro dosažení zmíněných cílů.

4.3. Výjimky a odchylky udělené ČR po vstupu do EU

Česká republika ještě před samotným vstupem do Evropské unie musela sladit vnitrostátní právní úpravu s právní úpravou Evropské unie. Sladování neunikly ani právní předpisy týkající se DPH.

Právě z tohoto důvodu byl také nahrazen původně používaný zákon č.588/1992, o dani z přidané hodnoty zákonem č. 235/2004. Nový zákon o dani z přidané hodnoty vycházel z tzv. Šesté směrnice. Jak už ale bylo zmíněno v předcházející kapitole, Šestá směrnice byla mnohokrát novelizována a to způsobilo její nepřehlednost, a proto bylo potřeba vytvořit novou přehlednější směrnici. Z tohoto důvodu, byl vydán „Recast“ Šesté směrnici, směrnice č. 2006/112/ES. Právě „Recast“ se stal novým pramenem pro daňovou harmonizaci. Česká republika je ve směrnici č. 2006/112/ES několikrát výslovně zmíněna a platí pro ni některé zvláštní režimy a odchylky.

⁵¹ MATOUŠEK, Pavel. *Harmonizace daňových systémů v EU a národní zájmy členských států EU*. [online]. [cit. 25.4.2012]. Dostupné z: http://www.upol.cz/uploads/media/JUDr._Matousek.pdf

První odchylka, o které se zde zmíníme, se týká stanovení limitu obratu pro povinnou registraci plátce DPH. Podle Článku 287 směrnice č. 2006/112/ES Česká republika jako země, která přistoupila po 1. lednu 1978, může poskytovat osvobození osobám povinným k dani, jejichž roční obrat je nejvýše roven ekvivalentu 35 000 EUR v národní měně při kursu platném ke dni přistoupení ČR do EU. V případě ČR tedy k 1. květnu 2004. Česká republika tuto výjimku implementovala do zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty § 6. odst. 1 takto, osoba povinná k dani z přidané hodnoty je osvobozena od uplatňování této daně, pokud její roční obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích měsících, nepřesáhne 1 000 000 Kč.

Výjimka byla České republice stanovena vzhledem k ostatním členským státům, které k 17. květnu 1977 poskytovaly osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat byl menší, než 5 000 ECU, mohly zvýšit osvobození od daně z přidané hodnoty až na 5 000 EU (Článek 284 Směrnice 2006/112/ES).

Další výjimka, která se vztahuje na Českou republiku, se týká mezinárodní přepravy osob. Tato výjimka je nazývána jako „trvalá“ a je upravena v Článku 381. Dle tohoto ustanovení může Česká republika pokračovat v osvobození od daně z přidané hodnoty u mezinárodní přepravy osob, dokud stejné osvobození od daně používá některý z členských států, který byl přijat do Společenství k 30. dubnu 2004.

V české daňové legislativě je tomuto osvobození věnován § 70 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů. § 70 vymezuje osvobození přepravy osob a jejich zavazadel mezi jednotlivými členskými státy a také mezi členskými státy a třetími zeměmi. Osvobození se týká i služeb, které přímo souvisí s touto přepravou.

Nyní se pojdme věnovat problematice sazeb daní ve vztahu k České republice. Česká republika v této oblasti nepatřila mezi problémové státy. Vždy používala jen základní a sníženou sazbu, dodržovala minimální hranici 15% u základní a 5% u snížené sazby. Podíváme-li se na vývoj daňových sazeb od roku 1993 do 2012, sami se o tom můžeme přesvědčit.

Tab. 4.1. Vývoj sazeb DPH v ČR od 1993 do 2012⁵²

Datum platnosti od-do	Základní sazba DPH	Snížená sazba DPH
1. 1. 1993 – 31. 12. 1994	23%	5%
1. 1. 1995 – 30. 4. 2004	22%	5%
1. 5. 2004 – 31. 12. 2007	19%	5%
1. 1. 2008 – 31. 12. 2009	19%	9%
1. 1. 2010 – 31. 12. 2011	20%	10%
1. 1. 2012 – 31. 12. 2012	20%	14%

I v případě daňových sazeb se pro Českou republiku po vstupu do EU se stala stěžejním právním předpisem směrnice č. 2006/112/ES. V případě základní sazby nebyly uděleny České republice žádné výjimky, musela dodržovat minimální hranici základní sazby 15%, jako ostatní členské státy. U snížené sazby daně mohla ČR vycházet z Článku 98 anebo Článku 123.

Článek 98 se vztahoval na všechny členské státy a ustanovoval, že členské státy mohou uplatňovat jednu nebo dvě snížené sazby. Článek 123 byl věnován pouze České republice a její snížené sazbě. Tento Článek umožňoval až do konce roku 2007 využívat sníženou sazbu daně na plnění týkající se dodání tepelné energie pro vytápění a přípravu teplé vody a na provádění stavebních prací týkajících se staveb určených pro bydlení, které nejsou poskytovány v rámci sociální politiky, s výjimkou stavebního materiálu.

V bývalé IV. příloze Recastu šesté směrnice byly uvedeny kategorie zboží a služeb, na které mohly členské státy uplatnit sníženou sazbu DPH. Česká republika uvaluje sníženou sazbu daně ve výši 12 % na tři kategorie, které jsou vyjmenovány ve výše zmíněné příloze. Všechny tři kategorie jsou uvedeny a upraveny v zákoně č. 235/2004 Sb. V případě prvních dvou kategorií, které jsou uvedeny v příloze č. 2

⁵² EUROPA. EU. *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, 2012*. [online]. [cit. 26. 4. 2012]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

k ZDPH máme na mysli úklidové práce prováděné v domácnostech a domácí péči o děti, staré, nemocné a zdravotně postižené občany. Třetí kategorie, pro kterou se rozhodla ČR, je uvedena v § 48 ZDPH a vztahuje se na renovace a opravy soukromých bytů a rodinných domů.

V roce 2004 ČR přesunula některé zboží a služby ze snížené sazby do sazby základní, jednalo se například od kadeřnické služby, restaurátorské služby a farmaceutické výrobky.⁵³

4.4. Vybrané změny v DPH po vstupu do EU

Vstup ČR do EU se dotkl mnoha podnikatelských subjektů. Největší změnou, která daňové subjekty zasáhla, bylo rozšíření případů, kdy se podnikatelské subjekty musí registrovat jako plátce DPH. Tato změna bezesporu znamenala větší přísun peněz do veřejného rozpočtu, ale mnohým podnikatelským subjektům značně zkomplikovala život.

Ještě před vstupem do EU byla v zákoně o dani z přidané hodnoty stanovena podmínka, že se podnikatelský subjekt musí po překročení určitého ročního obratu přihlásit k platbě DPH.⁵⁴ Nově po vstupu do EU došlo k snížení limitu ročního obratu na 1 000 000 Kč. Což samozřejmě vedlo, k nárůstu počtu nových plátců.

Nově nastávaly i případy, kdy se podnikatelský subjekt musel zaregistrovat jako plátce DPH, přestože stanovený limit obratu nepřekročil. Například pořizuje-li podnikatelský subjekt s místem podnikání v tuzemsku zboží z jiného členského státu a hodnota pořízeného zboží v daném kalendářním roce přesáhne 326 000 Kč, musí se podnikatelský subjekt zaregistrovat jako plátce DPH.

Jako další možnost, kdy se podnikatelský subjekt se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku musí registrovat jako plátce DPH, můžeme zmínit pořízení dopravního prostředku z jiného členského státu.

Další novinkou pro podnikatelské subjekty byla povinnost se v některých případech zaregistrovat jako plátce DPH v jiném členském státě než v tuzemsku.

⁵³ SZAROWSKÁ, Irena. *Stav harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii*. [online]. [cit. 26.4.2012]. Dostupné z: http://mpira.ub.uni-muenchen.de/19935/1/Stav_harmonizace_DPH_v_EU.pdf

⁵⁴ Zákon č. č.588/1992, který byl zrušen a po vstupu do EU nahrazen zákonem 235/2004 Sb. stanovoval, že plátcem DPH se stane subjekt, jehož obrát za tři po sobě jdoucí měsíce přesáhne obrát 750 000 Kč.

Například taková situace nastává, když český podnikatelský subjekt zasílá zboží do jiného členského státu osobě, které dosud nevznikla povinnost se registrovat jako plátce DPH a dojde k překročení limitu stanoveného členským státem pro zasílání zboží z jiného členského státu. Nově si tedy musí české podnikatelské subjekty hlídat limity jiných členských států pro zasílání zboží a v případě překročení limitu se registrovat v členském státě, kde došlo k překročení.

4.5. Příklad z praxe

Přijetím principů uplatňovaných v ostatních státech EU se mnohé změnilo i pro ty české podnikatelské subjekty, jejichž podnikatelská aktivita spočívá v poskytování služeb. Uveď mě, zde příklad reálného podnikatelského subjektu a jeho zkušenost se změnami v české legislativě po vstupu do EU.

Náš podnikatelský subjekt působí už řadu let na území České republiky, konkrétně své sídlo má v Ostravě a zabývá se překladatelskou a tlumočnickou činností italského jazyka. Své služby poskytuje jak osobám na území ČR, tak na území Itálie.

Od 1. 1. 2010 platí nové ustanovení v zákoně č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, které říká, “ že osoba povinná k dani se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, která poskytuje služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1, se stává plátcem DPH dnem poskytnutí těchto služeb, pokud povinnost přiznat a zaplatit daň vzniká příjemci služeb.“ Zmíněné ustanovení zasáhlo i náš podnikatelský subjekt, který se na jeho základě musel zaregistrovat jako plátce DPH. Což pro něj znamenalo i další povinnosti např.

- uvádět na daňové doklady (faktury, stvrzenky atd.) všechny náležitosti povinné pro plátce DPH, zejména DIČ, základ daně a daň,
- vést daňovou evidenci pro účely odvodu DPH,
- jednou za čtvrtletí podat daňové přiznání k DPH a souhrnné hlášení o plnění provedených do zahraničí.

Daňový subjekt musí své služby poskytované v tuzemsku zdaňovat sazbou 20%, což je pro něj značný hendikep oproti tlumočnickům a překladatelům, kteří poskytují své služby na tuzemském trhu, ale jsou neplátcí daně.

4.6. Nové daňové pojmy v zákoně o DPH, po přistoupení do EU

Po vstupu České republiky do Evropské unie se české daňové subjekty musely seznámit s novými pojmy, které se v souvislosti se začleněním evropských daňových předpisů do českých daňových předpisů objevily.

V daňové terminologii se objevil nový pojem tzv. dodání zboží do jiného členského státu, neboli **intrakomunitární plnění**. Dříve bychom nepoužili výraz dodání zboží do jiného členského státu, ale vývoz zboží. Po vstupu do EU smíme používat označení vývoz zboží, jen v souvislosti obchodem s tzv. třetími zeměmi. Totéž nastává i s označení dovoz zboží. Takto teď můžeme označovat opět dovoz zboží z třetích zemí. V souvislosti s členskými státy se používá označení pořízení zboží z jiného členského státu.

V souvislosti s intrakomunitárním plněním je uváděn nový princip uplatňování DPH tzv. **samovyměření daně**. Do vstupu ČR do EU fungovala daň z přidané hodnoty na principu daně na vstupu a daně na výstupu. Tedy pokud plátce prodával zboží a uskutečnil tak zdanitelné plnění, měl povinnost odvést daň na výstupu. V opačném případě kdy plátce zboží nakoupil, měl nárok na odpočet daně na vstupu. Celková daňová povinnost plátce DPH se stanovila jako rozdíl mezi daní na výstupu a daní na vstupu.

Samovyměření daně přinese do takto popsaného systému uplatňování DPH nový prvek, kdy daň na výstupu odvede a zaplatí příjemce zboží (český plátce) a nikoliv dodavatel resp. poskytovatel z jiného členského státu. Tento princip bude spojen pouze s plněními mezi členskými státy EU, dodání zboží v rámci ČR bude standardně zdaněno na výstupu dodavatelem.⁵⁵

Stejná situace nastává i v opačném případě, kdy český plátce bude poskytovat zboží plátcům daně do jiného členského státu EU. V tomto případě český plátce na výstupu daň neuplatní a příjemce v jiném členském státě si samovyměří daň. Samovyměření daně se provádí i u určitých druhů služeb např. finančních, pojišťovacích, přepravních a poradenských. Zde se pro pojem samovyměření daně používá anglický ekvivalent **reverse charge**.

⁵⁵ JÍLEK. Tomáš. *DPH po vstupu do Evropské unie*, [online]. [cit. 25. 4. 2012]. Dostupné z: <http://www.mesec.cz/clanky/dph-po-vstupu-do-evropske-unie/>

Další novinkou pro české daňové subjekty jsou dva nové výkazy tzv. **souhrnné hlášení** a výkaz do **systému Intrastat**. Systému Intrastat byl již vysvětlen v kapitole 3.5 a zde se budeme věnovat pouze vysvětlení souhrnného hlášení.

Zjednodušeně lze říct, že souhrnné hlášení informuje daňové úřady států Evropské unie o zdanitelných plněních, které český daňový plátce udělal se subjekty z jiných členských států. Souhrnné hlášení je tedy výkaz, který eviduje všechna uskutečněná dodání zboží a poskytnutí služeb⁵⁶, plátcům registrovaných k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě. Souhrnné hlášení dříve podával plátce daně čtvrtletně na papírovém formuláři místně příslušnému správci daně. Od roku 2010 se souhrnné hlášení podává pouze v elektronické podobě, ve formě datové zprávy, ale kvartální způsob podávání zůstal zachován.

Skupinová registrace je posledním pojmem, o kterém se zde zmíníme. Tento pojem se v české daňové legislativě objevil nabytím účinnosti zákona č.261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů, kterým se novelizoval zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty. Principem skupinové registrace je spojení osob, které vystupňují jako jeden samostatný plátce DPH s jedním přiděleným registračním číslem. Ze skupiny je zvolen jeden zástupce, který za celou skupinu podá daňové přiznání. Plnění, která se uskuteční mezi jednotlivými členy skupiny, se nepovažují za zdanitelná plnění a nepodléhají dani z přidané hodnoty. Možnosti používat skupinovou registraci nejčastěji využívají společnosti podnikající v oblasti pojištění a financí.

⁵⁶Poskytnutí služeb se do souhrnného hlášení vykazuje až od roku 2010.

4.7. Chyby a problémy při harmonizaci

Samotný vstup České republiky vyvolával různé emoce, našli se zde jak příznivci, tak kritici rozhodnutí vstoupit do EU. I proces začleňování evropských právních předpisů do vnitrostátních právních předpisů, vyvolávalo značnou nevoli a kritiku. Nejčastěji kritika upozorňovala na:

- složitost a nepřehlednost právních předpisů EU,
- povahu přepisů EU a jejich pojmosloví,
- nahrazování směrnic nařízeními,
- nadměrné odkazy,
- jazykové problémy.⁵⁷

⁵⁷ WHELANOVÁ, Markéta. Problémy české legislativy související s implementací práva ES/EU. *Právní rozhledy*. 2008, č. 24, s. 883. ISSN 1210-6410.

5. Závěr

Proces harmonizace daně z přidané hodnoty probíhá už od 60. let minulého století a stále ještě nedospěl konce. Evropská unie, tehdy ještě Evropské hospodářské společenství, si v počátcích svého vzniku stanovilo za cíl vytvořit jednotný vnitřní trh. Prostor bez vnitřních hranic, kde pohyb osob, zboží, služeb a kapitálu není omezen. K tomu aby takový trh mohl fungovat, bylo třeba odstranit mnoho překážek, mezi tyto překážky patřila i rozdílnost daňových systémů členských států. Proces harmonizace, tedy sblížení daňových soustav členských států měl přispět k odstranění této překážky. Nejvíce se harmonizace projevila v oblasti nepřímých daní, konkrétně u daně z přidané hodnoty.

Důvod, proč Evropské unie upřela pozornost na tuto daň, byl jasný. Má-li být dosažen cíl jednotného vnitřního trhu, musí všechny členské státy dodržovat společný systém daně z přidané hodnoty. V opačném případě by mohlo docházet např. k dvojímu zdanění zboží nebo k daňovým únikům.

Původní plány Evropské unie byly provést celkovou harmonizaci daně z přidané hodnoty. Postupem času se ale ukázaly prvotní snahy jako poněkud ambiciózní a došlo k jejich přehodnocení. Jako racionálnější se ukázalo opustit od celkové harmonizace a přistoupit k dílčí harmonizaci daně z přidané hodnoty. Ta spočívala v zaměření na ty oblasti, které zabraňovaly hladkému fungování vnitřního jednotného trhu.

Nejprve bylo stanoveno místo, ve kterém budou členské státy zdaňovat zboží a služby při tzv. intrakomunitárním plnění, tedy plnění mezi jednotlivými členskými státy. Evropská unie měla dvě možnosti, jak se rozhodnout. Buď stanovit princip určení zdanění podle místa původu, nebo podle místa spotřeby. Za „dočasné“ řešení, které trvá do teď, byl zvolen princip zdaňování podle státu spotřeby. K tomu aby mohly členské státy zdaňovat ve státě původu, nebyly dostatečně sjednoceny daňové sazby, jejíž sjednocení bylo pro tento způsob bezpodmínečně vyžadováno.

Logicky navazujícím krokem, který následoval v procesu harmonizace, bylo sjednocení daňových sazeb. Pro začátek bylo Radou ustanoveno používání dvou sazeb, základní a snížené a určena minimální hranice těchto sazeb. V případě základní sazby nesměly členské státy používat sazbu nižší než 15 % a u sazby snížení sazbu nižší než 5 %.

I přes tento pokyn i nadále některé členské státy používají více sazeb, než je povoleno. Za velký úspěch se dá považovat, že v současnosti žádný z členských států není pod hranicí stanovených minim daňových sazeb.

Aby celý proces harmonizace byl úspěšný, musely jednotlivé členské státy implementovat do svých národních předpisů, předpisy evropské unie. A hlavně tyto nové úpravy národních předpisů akceptovat a řídit se jimi.

Samotný proces harmonizace daně z přidané hodnoty je složitou, náročnou a dlouhodobou záležitostí. Jak už bylo zmíněno na začátku, proces ještě není ukončen a stále probíhá. U počátku harmonizace stálo šest zakládajících zemí, postupem času se počet států, kterých se harmonizace týká, rozšířil a v současné době je jich 27. Potřeba sblížit daňové systémy 27 členských států, rozhodně nepřispěje k zjednodušení a zrychlení harmonizačních procesů.

Cílem této bakalářské práce bylo komplexně představit proces harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii. Vytknout nejdůležitější momenty v procesu harmonizace a upozornit na ně. Pomocí podrobného rozboru nejdůležitějších směrnic přijatých Radou Evropské unie přiblížit jednotliví kroky harmonizace.

Seznam použité literatury

Monografie

- [1] BERGER, W., C. KINDL a M. WAKOUNIG. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty praktický komentář*. 1.vyd. Praha: 1.VOX, 2010. 736 s. ISBN 978-80-86324-83-8.
- [2] HAVEL, Tomáš. *Meritum Daň z přidané hodnoty 2011*. 8.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 152 s. ISBN 978-80-7357-622-6.
- [3] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
- [4] LACHOVÝ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. 1.vyd. Praha: ASPI, 2007. 271 s. ISBN 978-80-7357-320-1.
- [5] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.
- [6] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU se základními judikáty SD EU včetně zpracování Lisabonské smlouvy a novelizací směrnice 2006/112/ES*. 4.vyd. Praha: Linde, 2010. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7.

Články z odborných časopisů

- [7] WERDAN, Pavel Beer. Proces harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii. *Acta academica karviniensia*. 2010, č. 1, s. 9. ISSN 1212-415X.
- [8] WHELANOVÁ, Markéta. Problémy české legislativy související s implementací práva ES/EU. *Právní rozhledy*. 2008, č. 24, s. 883. ISSN 1210-6410.

Elektronické dokumenty

- [9] JÍLEK, Tomáš. *DPH po vstupu do Evropské unie*, [online]. [cit. 25. 4. 2012]. Dostupné z: <http://www.mesec.cz/clanky/dph-po-vstupu-do-evropske-unie/>

- [10] MATOUŠEK, Pavel. *Harmonizace daňových systémů v EU a národní zájmy členských států EU*. [online]. [cit. 16.4.2012]. Dostupné z: http://www.upol.cz/uploads/media/JUDr._Matousek.pdf
- [11] SZAROWSKÁ, Irena. *Stav harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii*. [online]. [cit. 26.4.2012]. Dostupné z: http://mpira.ub.uni-muenchen.de/19935/1/Stav_harmonizace_DPH_v_EU.pdf

Internetové zdroje

- [12] EUROPA. EU. *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, 2012*. [online]. [cit. 20. 4. 2012]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf
- [13] EUROSOP. *Asociační dohoda*, [online]. [cit. 25. 4. 2012]. Dostupné z: <http://www.eurosop.cz/167/sekce/asociacni-dohoda/>
- [14] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. MFČR: Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993-2011 [online]. [cit. 1. 3. 2012]. Dostupné z: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/13879.html?year=0>
- [15] WIKIPEDIE, OTEVŘENÁ ENCYKLOPEDIE. *Identifikační číslo osoby*. [online]. [cit. 19. 4. 2012]. Dostupné z: http://cs.wikipedia.org/wiki/Identifika%C4%8Dn%C3%AD_%C4%8D%C3%ADslo_osoby
- [16] WIKIPEDIE, THE FREE ENCYCLOPEDIA. *Value added tax*. [online]. [cit. 15. 3. 2012]. Dostupné z: http://en.wikipedia.org/wiki/Value_added_tax

Seznam zkratk

ČR	Česká republika
ČSFR	Česká a Slovenská Federativní Republika
DPH	daň z přidané hodnoty
ECU	Evropská měnová jednotka
EHS	Evropské hospodářské společenství
ES	Evropská společenství
ESD	Evropský soudní dvůr
EU	Evropská unie
FO	fyzická osoba
např.	například
odst.	odstavec
PO	právnícká osoba
Sb.	Sbírky zákonů
tzv.	takzvaný
VIES	VAT Information Exchange System
ZDPH	Zákon o dani z přidané hodnoty

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 11. 5. 2012

.....
Nikola Fischerová

Seznam příloh

Příloha č. 1: Vývoj inkasa DPH v letech 1993 až 2011

Příloha č. 2: Přejod zemí od daně z obratu k dani z přidané hodnoty

Příloha č. 3: Soupis směrníc, které doplňovaly Šestou směrnicí